



Desafios ao Estado Fiscal

Coordenadores

José Casalta Nabais
M. Matilde Lavouras



I
•
J

O presente livro foi realizado no âmbito da actividade das Áreas de Investigação «Crise, Sustentabilidade e Cidadanias» e «Globalização, Economia e Direito», integrada no projecto «Desafios Sociais, Incerteza e Direito: Pluralidade | Vulnerabilidade | Indecidibilidade» do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (financiado pela FCT - Fundação para a Ciência e a Tecnologia - Projeto UIDB/04643/2020; DOI 10.54499/UIDB/04643/2020 - <https://doi.org/10.54499/UIDB/04643/2020>).

EDIÇÃO
Instituto Jurídico
Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

CONCEPÇÃO GRÁFICA
Tipografia Lousanense, Lda.

CONTACTOS
geral@ij.uc.pt
www.uc.pt/fduc/ij
Colégio da Trindade | 3000-018 Coimbra

e-ISBN
978-989-9075-56-6

DOI
<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/livro>

© DEZEMBRO 2023

Instituto Jurídico | Faculdade de Direito | Universidade de Coimbra

Desafios ao Estado Fiscal

Coordenadores

José Casalta Nabais • M. Matilde Lavouras

1 2 9 0



INSTITUTO JURÍDICO
FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

ÍNDICE

PREFÁCIO	xi
[1] QUELLE LÉGITIMITÉ DE L'IMPÔT? QUELLE LÉGITIMITÉ DE L'ÉTAT FISCAL? QUEL NOUVEAU MODÈLE FISCAL POUR QUEL NOUVEL ÉTAT? [QUAL É A LEGITIMIDADE DO IMPOSTO? QUE LEGITIMIDADE DO ESTADO FISCAL? QUE NOVO MODELO FISCAL PARA QUE ESTADO?].	1
<i>Michel Bouvier</i> (https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/1)	
[2] AS FUNDAÇÕES DO ESTADO FISCAL E ALGUNS DOS SEUS DESAFIOS ACTUAIS.....	25
<i>José Casalta Nabais</i> (https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/2)	
[3] A JUSTIÇA DOS TRIBUTOS	57
<i>Heleno Taveira Torres</i> (https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/3)	
[4] LOS POSIBLES FRAUDES DE LEY DEL PODER FISCAL EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE	97
<i>Gabriel Casado Ollero</i> (https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/4)	
[5] DESAFIOS ATUAIS AO ESTADO FISCAL NO BRASIL.....	121
<i>Marciano Seabra de Godoi</i> (https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/5)	
[6] LOS DESAFÍOS EN LA RELACIÓN ACREEDOR-DEUDOR TRIBUTARIO: ALGUNAS DE LAS DEFICIENCIAS DE LA RELACIÓN FISCO-CONTRIBUYENTE EN LA ACTUALIDAD	143
<i>Cesar Garcia Novoa</i> (https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/6)	

- [7] DISRUPÇÕES TECNOLÓGICAS E A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: A TRIBUTAÇÃO NA ERA DOS MULTI(UNI)VERSOS..... 167
M. Matilde Lavouras
(<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/7>)
- [8] LA RICERCA DELLA CERTEZZA DEI REDDITI TRANSNAZIONALI TRA OCSE E SOLUZIONI NAZIONALI 191
Adriano Di Pietro
(<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/8>)
- [9] A RESPONSABILIDADE FISCAL, O ESG E OS CUSTOS DE CUMPRIMENTO DAS EMPRESAS: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO EM PORTUGAL 219
Cidália Lopes
(<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/9>)
- [10] EM BUSCA DE SOLUÇÕES NOS LITÍGIOS FISCAIS INTERNACIONAIS: O PROCEDIMENTO AMIGÁVEL, A CONVENÇÃO DE ARBITRAGEM E A RECENTE DIRECTIVA EUROPEIA SOBRE MECANISMOS DE RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS EM MATÉRIA FISCAL ... 235
Odete de Oliveira
(<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/10>)
- [11] RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA 269
João Sérgio Ribeiro
(<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/11>)
- [12] L'ESSOR DE LA CONTRACTUALISATION EN DROIT FISCAL FRANÇAIS [PERSPETIVA SOBRE A EVOLUÇÃO LEGAL DA CONTRATUALIZAÇÃO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO FRANCÊS]..... 285
Marie-Christine Esclassan
(<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/12>)
- [13] ALGUMAS REFLEXÕES SOBRE OS DESAFIOS PRESENTES E PRÓXIMOS DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA 303
Suzana Tavares da Silva
(<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/13>)

[14] REPENSANDO A REVISÃO DOS ATOS TRIBUTÁRIOS..... 319

Rui Duarte Morais

(<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/14>)

[15] PALAVRAS DE ENCERRAMENTO..... 345

Dulce Neto

(<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/15>)

PREFÁCIO

*“O mais do que isto
É Jesus Cristo,
Que não sabia nada de finanças
Nem consta que tivesse biblioteca...”*
Fernando Pessoa, Liberdade

A obra que agora se publica pretende ser um contributo qualificado para as reflexões em torno dos desafios que o Estado Fiscal enfrenta nos tempos que correm. Desenvolvido, à semelhança do que sucedeu no Colóquio Internacional, realizado nos dias 29 e 30 de setembro de 2022 e subordinado ao título “Desafios ao Estado Fiscal”, apresenta-se em torno de quatro vetores principais – desafios aos princípios fundamentais, desafios à relação jurídica tributária, desafios à resolução dos conflitos tributários e desafios à justiça tributária – e conta com contributos de vários autores, todos professores de universidades nacionais e estrangeiros.

O debate jurídico que proporcionou, sobretudo nas intervenções do público que se seguiram às diversas apresentações dos conferencistas, permitiu desenvolver e densificar as problemáticas tratadas e agora precipitadas de forma consistente, mas variada, nos textos que foram remetidos pelos seus autores. A diferenciação de perspetiva de tratamento das questões, aliada à diversidade de experiências nacionais, também visível na diversidade linguística, permitirão refletir, de forma tão extensa quanto intensa, em torno dos desconcertantes desafios que presentemente se colocam ao Estado Fiscal e, bem assim, das transformações que estes implicam, sejam algumas das já em curso, sejam as que é necessário adotar para dar uma resposta minimamente cabal a esses mesmos desafios. Uma visão das coisas que, a seu modo, acaba por ser ultrapassada pela unidade de consistência e qualidade dos textos agora publicados, que correspondem inteiramente aos textos que foram enviados para publicação.

Num contexto económico cada vez mais globalizado (*rectius* regionalizado) e digitalizado, em que a *standardização* das abordagens,

linguagens e línguas utilizadas se apresentam como premissas uniformizadoras a cumprir, optaram os organizadores desta publicação pelo respeito praticamente integral da liberdade de abordagens, assim como da manutenção da identidade linguística de cada autor, alheios a quaisquer tentações de excessiva formatação dos textos ou de linguagens, em frontal contramão do atual plano inclinado para um certo formalismo politicamente correto em sede editorial que cada vez mais condiciona artificialmente a publicação de textos académicos. Com estas opções pretenderam os organizadores enfatizar a ideia da existência de diálogos proveitosos e convergentes, no conturbado mundo atual assente em perspetivas diversificadas, sem a perda de identidade ou desrespeito pelas as diferenciações socioeconómicas e linguísticas de cada contexto. Pois considera-se serem estes importantes fatores que fortalecem o debate, suportando o seu enriquecimento e proporcionando o desenvolvimento de soluções compatíveis e tendencialmente harmoniosas, que não são, necessariamente, nem harmonizadas nem, muito menos, uniformes.

Os organizadores agradecem a todos os autores a inestimável contribuição para esta publicação, lamentando que alguns conferencistas, que se haviam comprometido a entregar os textos para publicação, por razões atendíveis, não tenham tido condições para os escrever e enviar no prazo, que foi por diversas vezes prorrogado para o efeito.

José Casalta Nabais
Maria Matilde Lavouras

[1]

QUELLE LÉGITIMITÉ DE L'IMPÔT? QUELLE LÉGITIMITÉ DE L'ÉTAT FISCAL? QUEL NOUVEAU MODÈLE FISCAL POUR QUEL NOUVEL ÉTAT?

✉ (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/1>)

MICHEL BOUVIER*

En préalable, je voudrais souligner que s'interroger sur l'État fiscal ou plus précisément sur la pertinence de son modèle, amène à réfléchir sur les difficultés, voire les crises, actuelles et futures des finances publiques et plus largement de notre environnement économique et politique national et international. Il est indéniable que la gouvernance financière publique, son économie, son droit, sa gestion mais aussi les théories, les idéologies autrement dit les représentations que l'on se fait de son rôle et de son importance exercent une influence considérable sur l'évolution du mode d'organisation et d'action des institutions d'un pays.

Il est tout aussi indéniable que les défis, allant en s'accumulant, dont certains se posent déjà aux sociétés contemporaines, et pour d'autres vont rapidement se poser, ont et auront un impact sur les systèmes financiers publics et selon la solidité de leur modèle les conséquences seront plus ou moins graves et les réponses apportées plus ou moins efficaces. Les chocs, se sont en effet démultipliés ces dernières années. Ils sont plus variés, plus fréquents et plus nombreux qu'auparavant mais aussi considérablement plus dangereux.

* Professeur émérite à l'Université Paris 1 – Panthéon-Sorbonne, Paris, France. Président de Fondafip et Directeur de la Revue Française de Finances Publiques.

En effet, les chocs géopolitiques actuels risquent encore d'amplifier les chocs économiques, financiers et sanitaires qui se sont succédés et combinés depuis plus de quarante ans. Sans compter les énormes défis que représentent le réchauffement climatique, la submersion de certains territoires, les mouvements de populations qu'elle engendre mais qui sont aussi liés au choc démographique, aux inégalités sociales et territoriales allant en s'accroissant, aux transformations liées au développement de l'IA. Autant de défis qui nécessitent la mise en œuvre de beaucoup de moyens matériels et humains et qui pèsent et vont peser sur les dépenses publiques. Il faut et il faudra trouver les financements nécessaires.

L'État fiscal actuel est-il et sera-t-il en mesure d'y répondre sachant que l'impôt est gravement menacé dans ses fondements et que se pose l'épineux problème de sa légitimité? Et, si Edwin Seligman pouvait écrire, à la fin du XIXe siècle, que «le citoyen de l'État moderne considère l'impôt comme une institution naturelle si désagréable qu'il soit»¹. On peut douter qu'une telle affirmation puisse s'appliquer sans difficultés aux sociétés contemporaines.

Le temps est donc venu de s'interroger sur la pertinence, et plus encore sur l'avenir de nos systèmes fiscaux. Or, un regard attentif fait aisément apparaître l'écart qui va se creusant entre d'un côté l'ampleur des enjeux qui sont ceux auxquels doit faire face l'impôt et de l'autre l'approche technicienne, réductrice, qui trop souvent en est faite alors qu'il est fondamentalement pluriel. Il est un fait social, économique, juridique et politique qui n'est réductible à aucun de ces champs.

Aussi est-il crucial aujourd'hui de se souvenir de ce qui a déterminé le consentement de l'impôt. C'est là un premier point qui doit être élucidé. Dans un second temps il s'agit d'identifier les raisons de la déstabilisation du consentement à l'impôt et du malaise qui l'accompagne. Enfin, il s'agira de considérer les facteurs favorables à une réhabilitation de ce consentement et donc de la légitimité de l'impôt et de l'État fiscal.

¹ SELIGMAN, Edwin, *Essays in taxation*, Londres et New York: MacMillan, 1895. Traduit et publié en français sous le titre *Essais sur l'impôt*, aux éditions Giard et Brière en 1914.

I. Aux sources de la légitimité de l'impôt

Il faut le reconnaître, l'impôt est une forme tout à fait singulière de financement de l'État dans la mesure où il constitue un prélèvement obligatoire d'une fraction des ressources d'un contribuable sans contrepartie directe. Il faut donc des arguments suffisamment convaincants pour accepter de le payer. La manière forte qui a souvent été utilisée dans le passé ne suffit pas à expliquer qu'une telle institution ait pu perdurer à travers les siècles. Cette longévité laisse supposer que lui est conférée une légitimité exceptionnelle ou un tout aussi exceptionnel civisme des redevables.

En fait la légitimité fiscale inclue plusieurs formes. Une légitimité politique et juridique, une légitimité sociologique et une légitimité gestionnaire.

La légitimité politique et juridique se présente tout de suite comme la plus évidente. Le consentement à l'impôt procède en effet d'une conception qui fut notamment celle de JJ Rousseau pour qui «les impôts ne peuvent être établis légitimement que du consentement du peuple ou de ses représentants» (Discours sur l'économie politique, 1755).

Le citoyen est alors considéré comme un être raisonnable, soucieux du bien commun et conscient qu'au travers du consentement à l'impôt, exprimé démocratiquement par ses représentants élus, c'est bien son propre consentement qui s'exprime. Il s'agit donc là d'une conception de l'acceptation de l'impôt réfléchi et fondée en raison qui est formalisée juridiquement par son introduction dans une loi fondamentale comme la Constitution d'un État.

Mais ce n'est pas tout. Selon cette logique, le contribuable-citoyen doit par ailleurs être assuré que l'argent de ses impôts est régulièrement utilisé; le processus d'exécution du budget doit faire l'objet de contrôles de régularité de la part d'institutions spécialisées.

Autrement dit le citoyen doit être garanti tout à la fois de la qualité du processus de décision fiscale comme dans celui de l'utilisation de ses impôts. Le fonctionnement du modèle fiscal et plus largement le modèle financier public ne peut faire l'objet de soupçons d'irrégularités commises par les différents acteurs qui y participent. La transparence mais aussi le professionnalisme de l'État fiscal est par conséquent essentielle, ce sont les conditions de la confiance du contribuable envers lui et donc de sa légitimité.

Si la légitimité politique de l'impôt est toujours très présente, une autre forme de légitimité est apparue plus récemment; il s'agit d'une légitimité gestionnaire. En effet, dans la logique de ce que l'on a qualifié de nouvelle gestion publique, il est pratiqué une adaptation des instruments du management des entreprises au secteur public et les administrations fiscales ne sont pas restées à l'écart de ce processus. Elles se sont engagées dans la recherche d'une rentabilisation de leur gestion, autrement dit d'efficacité et de performance.

Cette évolution s'accompagne par ailleurs de la mise en place de modalités pratiques facilitant les démarches des contribuables, par exemple une automatisation des procédures de déclaration et de paiement ou bien une professionnalisation des agents en charge de l'accueil. Finalement, cette démarche gestionnaire s'inscrit donc à la fois dans la recherche d'une meilleure qualité des services rendus aux usagers et dans celle d'une maîtrise de la dépense publique, par conséquent du moindre coût administratif, notamment celui du traitement de l'impôt par l'administration fiscale. L'objectif étant, il faut aussi le souligner de conquérir la confiance du citoyen en rompant avec une image représentant les administrations fiscales comme des institutions vieillottes engluées dans des pratiques tatillonnes, compliquées voire même autoritaires.

C'est là une façon concrète de mieux faire accepter l'impôt, d'encourager le civisme fiscal et de renforcer par conséquent la légitimité des prélèvements obligatoires. Il en résulte que le consentement de l'impôt ne se joue plus seulement au Parlement, mais aussi au niveau de la pratique administrative, l'administration fiscale devenant un vecteur de cette acceptation de l'impôt. On assiste ainsi à la cohabitation de légitimités qui relèvent d'époques et de contextes différents.

Mais ces deux modes de consentement ne traduisent en réalité qu'un aspect de la légitimité du l'impôt et du pouvoir qui en décide et qui le gère. Ils ne sont pas en mesure de légitimer à eux seul les racines profondes des mécanismes qui dans l'histoire des sociétés humaines ont conduit les individus à accepter le principe d'un tel prélèvement, à s'y accoutumer, à y consentir, à se résigner à cette sorte de «servitude volontaire», selon les termes de La Boétie, que représente l'état de contribuable.

Il est indispensable de rappeler ici que le consentement à l'impôt a largement précédé son élaboration politique et juridique et plus encore

gestionnaire. Celui-ci est implicite et prend naissance dans les plus reculés de l'humanité. Il est le fruit d'un long processus de maturation des rapports sociaux et relève des origines les plus anciennes de la fiscalité. C'est à partir du moment où les communautés humaines furent en mesure de produire davantage de nourriture qu'il ne leur était nécessaire pour pouvoir subsister que l'impôt a pris naissance sous une forme encore très embryonnaire. Suscitant en effet des convoitises ce surplus fit l'objet de pillages, d'abord irréguliers et épisodiques, puis à dates fixes et sans élimination des populations ce qui permettait la reconstitution de nouveaux stocks de produits à prélever régulièrement, à dates fixes. A ce stade est apparu un prélèvement obligatoire qualifié de tribut puis d'impôt dont la collecte est organisée à périodes fixes et sur un espace territorial circonscrit. Il est alors devenu possible au groupe dominant de financer une armée puis une administration de plus en plus sophistiquée. La construction de ce pouvoir d'imposer pose les bases d'une conception et d'une pratique stratégique du pouvoir politique dans le temps et dans l'espace, autrement dit fondations d'un État fiscal.

Mais il faut encore ajouter que tout en étant l'expression de la servitude, l'État fiscal fut également dès ses origines, une institution mêlant assujettissement, échange et solidarité, ces éléments se matérialisant par exemple dans la redistribution d'une part du prélèvement lors de grands travaux, comme la construction de routes, la protection contre les envahisseurs ou encore les distributions de vivres en période de disette. Mais ce n'est pas tout, comprenant bien ou était son intérêt, cet État stimule le développement économique par exemple par la création de réseaux hydrauliques favorisant le développement de l'agriculture. C'est ainsi que se construit une forme implicite d'échange de biens qui, comme l'a noté Marcel Mauss, relève au fond de l'intérêt économique et engendre la naissance d'une structure politique fondée sur une hiérarchie de pouvoirs.

Finalement, l'impôt, dès ses origines, s'est nourri de deux types de représentations mais aussi, au moins en partie, de réalités opposées parvenant néanmoins à coexister: d'un côté un dispositif ayant pour objet de «faire vivre ... ceux qui ne travaillent pas, les maîtres» selon les termes de l'anthropologue Pierre Clastres, de l'autre un dispositif de redistribution des richesses. C'est sur cette seconde représentation, que la fiscalité s'est initialement appuyée pour asseoir sa légitimité. C'est sur

elle qu'elle a pu être conçue comme étant la contribution de tous au financement des dépenses publiques, puis, par la suite devenir l'instrument démocratique et même gestionnaire de la réalisation du bien-être et de l'intérêt général.

II. Le malaise fiscal

La fiscalité fait aujourd'hui l'objet d'un malaise diffus et profond qui peut se lire dans les sondages, dans les débats politiques, économiques ou sociaux. Ce malaise est l'expression d'une crise plus large. Depuis plus de quarante ans, nous vivons une mutation d'un modèle économique et politique qui a fait florès pendant au moins trois décennies, à savoir l'État-providence. Cela fait plus de quarante ans que la planète connaît une succession de crise. Quarante ans que nous subissons une avalanche de chocs plus violents les uns que les autres avec pour point d'orgue l'irruption de graves problèmes sanitaires et géopolitiques. Or, le citoyen peut faire le constat que face à ces enjeux les services publics et l'action publique, donc l'utilisation de l'argent public, ne se révèlent pas toujours d'une totale efficacité et cela y compris dans les pays les plus développés. Il en résulte un profond sentiment d'incompréhension de la part de contribuables désorientés et dans l'incapacité de trouver un sens à l'impôt engendrant de leur part une prise de distance vis-à-vis de celui-ci.

Il faut ajouter que plus fondamentalement encore, ce malaise vis-à-vis de la fiscalité est le fruit d'un profond mal-être social. Ce mal-être a pour origine une transition qui s'opère dans un monde tourmenté entre le modèle politique et économique de l'après seconde guerre mondiale et un autre modèle encore flou et instable. Dans ce contexte et d'une manière générale, c'est tout un ensemble de valeurs qui se trouve bouleversé et avec elles tout un corps de références qui permettaient d'interpréter et de justifier les prises de décision. Ainsi, ce qui depuis des décennies relevait de l'évidence, d'un sens partagé, est devenu sujet à débats. C'est bien la raison pour laquelle il est très difficile aujourd'hui de légitimer et définir la raison d'être de certaines institutions, il en est ainsi de l'État fiscal comme de la valeur économique. Des concepts et des définitions qui jusqu'alors semblaient aller de soi ont perdu leur sens ou bien sont devenus confus de par un contexte qui s'est

considérablement modifié ainsi que sous l'effet des brouillages qu'entraînent les confrontations et va-et-vient entre plusieurs conceptions des finances publiques: l'une qui garde un pied dans l'interventionnisme public classique tandis qu'une autre, au contraire, n'a en tête que la neutralité du secteur public sans compter une troisième, difficile à définir, qui se cherche, tâtonne, en s'essayant à concilier à la fois solidarité sociale, obligation de résultat et tradition démocratique. Quoiqu'il en soit, on a pu constater, tout au long de ces quatre dernières décennies, une déstabilisation de la fiscalité (A) ainsi qu'une dégradation de l'alliance du citoyen et de l'impôt (B).

A. Une déstabilisation de la fiscalité

Le temps semble loin, où, après la seconde guerre mondiale et sous l'égide de l'État-providence, les prélèvements obligatoires relevaient d'un sens partagé et étaient posés avec certitude comme participant de la réalisation du bien-être de tous, de la solidarité sociale. Certes, ce n'était pas pour autant que le contribuable s'acquittait avec plaisir de sa dette mais celle-ci paraissait légitime, au plus grand nombre. On lui reconnaissait une fonction à la fois économique et sociale. Par ailleurs, la croissance étant au rendez-vous, le produit de l'impôt évoluait dans le même sens. Toutefois, cette alliance du contribuable et du citoyen n'a pas duré plus d'une trentaine d'années, s'étant trouvée sérieusement entamée avec la crise économique qui s'est amorcée au milieu des années 1970 à la suite des deux chocs pétroliers (1973 et 1979). Le résultat ne s'est pas fait attendre. La fiscalité a fait l'objet d'une critique en règle et ses fonctions jusque-là bien admises furent aussitôt désignées comme nuisibles et sources de problèmes.

La fiscalité entra alors dans une période de déstabilisation qui a engendré un affaiblissement progressif du consentement à l'impôt. Cette déstabilisation est le fruit de plusieurs facteurs dont une banalisation de l'antifiscalisme.

1. Une banalisation de l'antifiscalisme

Cette phase de déstabilisation a débuté au cours des années 1970 en réaction à la crise économique déclenchée par les chocs pétroliers de 1973 et 1979.

L'interventionnisme pratiqué jusqu'alors se révélant impuissant à juguler la crise, les partisans d'un marché libre de toute entrave se sont mis à plaider avec succès la nécessité de réduire les dépenses publiques et la charge fiscale. À la mystique de l'État régulateur de l'économie a succédé celle du marché qui a placé les finances publiques et en particulier la fiscalité au cœur de tous les débats.

L'impôt a alors été dénoncé comme nourrissant un État tentaculaire, l'État providence, qui paralysait le marché. Cette méfiance, voire même cette hostilité, vis-à-vis de l'impôt, qui imprègne encore les débats contemporains, fut portée par un retour en force des thèses des économistes libéraux classiques et néo classiques en réaction aux conceptions keynésiennes.

C'est dans cette logique que la courbe de Laffer connut un franc succès. Arthur Laffer, a su formaliser de manière simple, sous la forme d'une courbe en cloche, l'idée fort ancienne que tout accroissement de la pression fiscale entraîne une baisse des activités ou une augmentation de la fraude et de l'évasion, et qu'il s'ensuit nécessairement une diminution du montant des rentrées d'impôts. Aussi dès lors qu'il est admis que «trop d'impôts tue l'impôt» on peut en déduire qu'une diminution de la pression fiscale devrait susciter un regain d'activité sans pour autant que le produit total de l'impôt s'en trouve fortement affecté. Il s'agit, autrement dit, selon une expression employée plusieurs fois aux États-Unis dans les années 1980, d'«affamer la bête»². C'est-à-dire de couper les vivres à l'État.

De son côté, Milton Friedman, exprimant parfaitement «l'air du temps», écrivait en 1979: «chacun d'entre nous a davantage à dépenser lui-même l'argent qu'il gagne plutôt qu'à le confier à des bureaucrates chargés de le dépenser à sa place». Une partie des décideurs politiques épousera ces approches et parmi eux, Margaret Thatcher qui, lors d'un discours en 1975, dira: «Un homme a le droit de travailler comme il veut, de dépenser ce qu'il gagne, de posséder sa propriété, d'avoir l'État pour serviteur et non pour maître» ou bien Ronald Reagan qui, lors de son discours d'investiture comme Président des États Unis le

² L'expression «starve the beast» fut notamment utilisée en 1985 par un journaliste du Wall Street Journal, Paul Blustein, qui rapportait les propos tenus par une personnalité de la Maison Blanche qui déplorait que l'on n'ait pas assez réduit la fiscalité pendant la présidence de Ronald Reagan. Les propos tenus étaient les suivants: «We didn't starve the beast. It's still eating quite well».

20 janvier 1981 poursuivra la même idée en affirmant: «In this present crisis, government is not the solution to our problem. Government is the problem».

La crise économique allant en s'amplifiant, ce point de vue allait vite faire autorité pour la plupart des économistes comme pour les leaders politiques. Il nourrit alors un antifiscalisme doctrinal parfois particulièrement radical pouvant aller jusqu'à proposer une abolition totale de l'impôt comme le voulait les ultralibéraux libertariens.

C'est dans la logique d'une politique de l'offre que s'inscrivent les griefs relevés contre l'impôt, et plus précisément contre l'impôt sur le revenu des entreprises qui est considéré comme un prélèvement pesant sur leur capacité d'investissement et affectant le principe libéral de neutralité fiscale. La critique porte particulièrement sur l'énorme croissance de l'État, appréhendée comme la source principale des dysfonctionnements du système économique, et sur les prélèvements obligatoires qu'il exige des contribuables pour exister, se développer et rembourser sa dette.

Sur ces bases, théorisées et argumentées, une image négative de l'impôt, particulièrement des impôts directs, se propagea alors avec succès écartant toute optique le considérant comme un outil de justice sociale ou de participation à l'intérêt général.

Mais un autre facteur, la mondialisation de l'économie, participe de la déstabilisation de l'impôt mais aussi de sa décrédibilisation. Elle place en effet les politiques fiscales des États sous contraintes internationales.

2. Des politiques fiscales sous contraintes internationales

Pour des États à économies ouvertes, le poids croissant des contraintes internationales est susceptible de limiter considérablement les marges de manœuvre dont disposent les décideurs nationaux. Dès lors les politiques fiscales menées ne peuvent être absolument autonomes, elles sont en partie au moins déterminées par des facteurs externes.

L'impôt n'est en effet pas imperméable à l'intégration des économies et à la mondialisation des échanges. En l'absence de dispositifs de coordination, une concurrence fiscale sauvage entre États se développe, notamment au travers d'avantages visant à influencer les décisions de localisation des entreprises voire des particuliers les plus fortunés. Les

grandes entreprises, et parfois même les moins grandes, définissent des stratégies en tenant compte de la pression fiscale dans les différents pays. Cette gestion transnationale, caractérisée par une grande mobilité des localisations amplifiée par le développement du numérique, limite l'autonomie des politiques fiscales. La menace de la délocalisation et d'une perte de ressources oblige les États à veiller à ce que ces politiques attirent les entreprises au lieu de les inciter à s'installer ailleurs.

Comme l'a souligné un rapport de l'OCDE il y a déjà plus de trente ans, on se préoccupe «en particulier, de la coexistence de régimes différents d'impôts sur les sociétés dans un monde où la globalisation des activités industrielles et commerciales s'est renforcée et où la plupart des obstacles non fiscaux aux mouvements internationaux de capitaux, de services et de technologies ont été abolis»³.

Une telle évolution, on peut le constater aujourd'hui, bouleverse en effet les fiscalités nationales voire même, l'autonomie et la souveraineté politique des États car l'interdépendance engendre nécessairement l'adoption de logiques et de pratiques fiscales communes et limite les marges de manœuvre en la matière.

3. Une légitimité menacée par une évasion fiscale internationale de grande ampleur

Avec la mondialisation de plus en plus d'acteurs économiques, des entreprises, mais aussi désormais des particuliers, ne vivent plus ni le même temps, ni le même espace, ni les mêmes normes que les acteurs politiques et administratifs nationaux en charge des politiques fiscales. Car, si l'espace économique transcende aujourd'hui les frontières, l'espace fiscal, administratif et juridique, voire même politique, demeure encore largement enfermé au sein de l'espace national.

D'un autre côté avec l'internet et les réseaux sociaux mais aussi du fait d'une circulation de plus en plus intense des personnes, une culture internationale fait irruption au sein du système fiscal. La mondialisation des échanges, les délocalisations-relocalisations des entreprises et des hommes, la monnaie dématérialisée et le commerce électronique, l'espace restreint que forme désormais la planète du fait des nouveaux moyens de communication et l'instabilité croissante des circuits

³ L'imposition des bénéfices dans une économie globale, OCDE, 1991.

économiques et financiers qui en résulte rendent la matière imposable de plus en plus difficilement appréhendable, que ce soit d'un point de vue matériel ou conceptuel.

Compte tenu de la multitude d'acteurs et de facteurs concernés, un réel vertige s'installe au sein du système fiscal d'autant que cette situation favorise une évasion fiscale nationale et internationale d'ampleur. Il faut dire que dans le contexte mondialisé et interconnecté d'aujourd'hui, l'évitement de l'impôt, plus qu'une simple résistance, est le signe d'une mutation profonde du modèle économique et politique qui s'était installé dans l'immédiat après-guerre pour une trentaine d'années.

Tous les dispositifs légaux et illégaux d'évitement de l'impôt se cumulent et s'amplifient du fait des mutations qui sont à l'œuvre dans les sociétés contemporaines. Il est nécessaire de rappeler que l'évasion et la fraude fiscales constituent une source d'injustice et d'illégitimité du système d'imposition car le poids de l'impôt finit par reposer sur ceux qui n'ont pas les moyens de développer une stratégie d'évitement. Il n'y a pas d'égalité par exemple entre les contribuables qui ont accès à l'espace fiscal international et ceux qui ne peuvent s'évader de l'espace national. Mais elle constitue également une atteinte à la souveraineté de l'État lorsque ce dernier ne parvient plus à faire respecter sa législation fiscale et à juguler non seulement la fraude mais également les multiples dispositifs et montages juridiques à disposition des contribuables pour éviter l'imposition qui se situent parfois aux frontières de la légalité.

Il en résulte par ailleurs, on s'en doute, une perte de recettes considérable qui se chiffre par milliards d'euros et qui prive le secteur public de la réalisation d'investissements qui pourraient favoriser la croissance et le bien-être.

On ne peut faire par conséquent l'économie d'une réflexion de fond liant l'évasion fiscale aux bouleversements qui se développent depuis une quarantaine d'années dans le monde. En effet, le développement actuel des grandes entreprises du numérique, les GAFAM, sans oublier les BATX, donne une dimension nouvelle à l'évitement de l'impôt. On est là face à une déterritorialisation, ou plutôt d'a-territorialisation, à une évanescence des frontières, à un nomadisme des contribuables et de la matière imposable particulièrement redoutables rendant obsolète la notion d'établissement stable. Cette a-territorialisation remet

fondamentalement en cause les cadres fiscaux, juridiques et administratifs, habituels. Elle les menace directement et en fait apparaître la faiblesse et la fragilité.

Cette forme inédite d'évasion fiscale internationale, qui épouse souvent les dispositifs les plus classiques d'évitement de l'impôt en en décuplant les effets, se surajoute à l'économie souterraine nationale qui prolifère, on le sait, dans le terreau de la crise. On peut donc estimer que la fiscalité est agressée et minée de l'extérieur comme de l'intérieur.

On est finalement en présence d'une érosion des bases d'imposition, inconnue jusqu'alors, et qui non seulement mettent en péril le modèle fiscal, mais plus encore tendent à remettre en cause l'État comme modèle politique. Une telle évolution peut en effet légitimement faire craindre que les finances publiques soient rapidement atteintes dans leurs fondements. Elle porte en germe le passage vers un modèle de société dans lequel la place de la fiscalité n'apparaît pas à l'évidence. Dans ce cadre, le consentement à l'impôt n'est plus un sujet. Au mieux l'impôt se négocie directement entre le contribuable et l'État.

Cette évolution qui est la résultante d'un monde qui change de modèle conduit à adopter un autre regard sur l'évasion fiscale. Celle-ci apparaît comme l'expression et la résultante logique d'une forme de société au-delà des États, d'un ordre qui s'auto-organise sans que l'on y prenne garde. Dans ce cadre l'évasion fiscale est la conséquence logique d'un univers de plus en plus concurrentiel et ouvert qui s'auto-construit, sans pilotage externe. Ce qui devrait inciter à s'interroger sur le fait que si l'espace économique transcende les frontières, l'espace administratif et politique de la fiscalité demeure encore quant à lui toujours enfermé au sein d'États soucieux de ne pas voir leur souveraineté remise en cause. Seules des solutions collectives sont pertinentes et il faut rendre hommage à l'OCDE qui fait un travail considérable dans ce sens on le sait.

Néanmoins, au-delà de la nécessité de règles pour endiguer la fraude fiscale, comme celles qui sont proposées par l'OCDE, et dont le bien-fondé n'est pas contestable, il paraît crucial de s'interroger aussi sur l'avenir de l'impôt hors des cadres de pensée propres au contexte du XXI^e siècle. Dans cette perspective, on doit garder à l'esprit que l'amplification de l'évasion fiscale internationale est avant tout la résultante d'une réorganisation de l'économie à l'échelle planétaire.

4. Une incapacité à adapter le système fiscal aux transformations de son environnement

Un autre facteur de déstabilisation réside dans une incapacité à adapter le système fiscal aux transformations de son environnement et à le complexifier.

La légitimité des systèmes fiscaux est indissociable de leur réforme. Un «bon impôt» n'est pas nécessairement «un vieil impôt» comme le veut un célèbre dicton qui exprime en fait la force des résistances au changement en matière fiscale, la peur de prendre le risque de modifier les équilibres existants. En effet, excepté au cours de périodes troublées ou révolutionnaires, c'est très progressivement que se font des modifications qui tentent de répondre sous forme de normes des objectifs politiques, économiques, sociaux. Il en résulte un droit dont la complication n'a d'égale que la variété des situations qu'il doit appréhender.

Or, il n'est plus possible de continuer à «bricoler» dans l'urgence des mesures en réaction soit à des questions techniques, soit à des problèmes sociaux ou économiques ponctuels, soit encore à des rejets affirmés de telle ou de telle disposition, soit enfin à des pressions exercées par tel ou tel groupe organisé. Ces mesures sont souvent malheureuses, car elles aboutissent à complexifier et rendre plus opaque le système fiscal. Sans compter que leurs effets lorsqu'ils se font sentir, ne correspondent souvent plus à une situation qui a déjà changé. La cause tient à ce qu'elles sont trop souvent le fruit d'une volonté malhabile de mettre l'impôt en adéquation avec un environnement mobile et complexe, sans que celui-ci ait été suffisamment analysé et conceptualisé.

Par ailleurs, la fiscalité ne peut plus continuer à être analysée et bâtie sur la base d'une grille de pensée au sein de laquelle se mêlent, sans jamais être explicitement identifiés, des points de vue ou des idéologies souvent contradictoires qui ne parviennent plus à interpréter de manière cohérente l'impôt et sa réforme dans le contexte nouveau qui est le leur. Conjuguées avec un droit de plus en plus complexe le discours fiscal devient inintelligible voire inacceptable pour les contribuables.

Cette évolution ronge le consentement à l'impôt. Le citoyen jusqu'alors indissociable du contribuable n'en perçoit plus le sens. Cette alliance se dégrade et le citoyen-contribuable finit par se transformer en simple client de l'État au-delà de toute forme de civisme.

B. La dégradation de l'alliance du citoyen et de l'impôt: la substitution du client au contribuable

Il faut tout de suite souligner que l'alliance entre le citoyen et l'impôt s'inscrit maintenant dans un environnement marqué par une métamorphose de l'État et plus généralement du secteur public allant dans le sens on l'a dit d'une logique économique et gestionnaire.

Il en résulte que la nature politique du citoyen-contribuable tend à s'estomper en se fondant dans celle, économique, d'un client qui se substitue au contribuable. Une conception de l'impôt, prix du service rendu par le secteur public, tend ainsi à remplacer celle d'un impôt qui serait l'expression et l'instrument d'une solidarité entre les citoyens. Ce glissement de sens, ou mieux, de représentation, s'explique pour plusieurs raisons.

Cette conception, qualifiée d'impôt-prix ou d'impôt-échange ou encore d'impôt-assurance n'est pas nouvelle, elle s'est particulièrement développée pendant la seconde moitié du XVIII^e siècle ainsi qu'au cours du XIX^e. Elle considère l'impôt comme le prix payé par le contribuable pour la sécurité et les services que lui apporte l'État. Une sorte de «contrat fiscal» tacite existerait entre les individus et l'État, les premiers acceptant d'aliéner une part de leur liberté et de leurs biens en échange d'une garantie de sécurité ou d'autres services. Présente dès le XVII^e siècle sous la plume de Thomas Hobbes ou encore de Vauban, puis au siècle suivant sous celle de John Locke, de Jean-Jacques Rousseau, ou encore d'Adam Smith, cette représentation contractuelle de la fiscalité a également été celle de Montesquieu pour qui les impôts sont «une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre». On retrouve ce même point de vue chez les Physiocrates au 18^{ème} ainsi que chez les économistes libéraux classiques qui, tout au long du 19^{ème} jusqu'à nos jours, en ont fait l'une de leurs idées-forces en matière de fiscalité.

Dès lors, marquée par une culture marchande, l'image ou, si l'on préfère, l'imaginaire, de l'impôt se transforme radicalement. Il se présente très concrètement comme le prix d'un service rendu par l'institution qui en bénéficie plutôt que comme l'expression d'un devoir social. De son côté, le contribuable «en veut pour son argent», il est soucieux de l'utilisation qui est faite des deniers publics; autrement dit, il épouse, à l'image du secteur public, une culture gestionnaire et se considère comme un client.

Cette transformation de la relation fiscale en relation fournisseur/client modifie le sens de l'impôt et remet en cause ses trois fonctions essentielles: la fonction politique, qui fait de l'impôt une marque d'appartenance à la communauté; la fonction sociale, ensuite, qui fait de lui un instrument de réalisation de l'intérêt général et de la solidarité; la fonction budgétaire par laquelle sont couvertes les dépenses publiques. Autrement dit c'est tout un cadre de pensée qui s'écroule, celui qui conçoit la fiscalité comme un instrument de justice sociale et un devoir nécessaire à l'établissement d'un lien social.

Finalement, le consentement à l'impôt sous toutes ses formes pourrait, malgré son enracinement dans les profondeurs de l'Histoire, être balayé par ce processus de marchandisation. Autrement dit le contribuable serait alors définitivement éliminé par le client et l'État fiscal complètement discrédité.

III. Réhabiliter la légitimité de l'impôt: Redéfinir la justice fiscale et replacer le citoyen au centre du processus de décision

Face à une société dont la complexité n'a cessé de progresser depuis une quarantaine d'années pour atteindre aujourd'hui des sommets, le désarroi des décideurs politiques est palpable un peu partout dans le monde. Les réponses apportées, trop prisonnières de théories ou d'idéologies surannées, n'offrent aucun projet de société à des populations désorientées. Les solutions apportées au problème central qu'est le chômage, de même que la lutte contre la pauvreté sont soit inefficaces, soit se font au détriment de ce qui à la sortie de la seconde guerre mondiale conférait sa légitimité et sa dynamique à l'État-providence ce qui a pour conséquence un écart de plus en plus grand entre les plus riches et les plus pauvres, écart qui paraît sans limites. Cette absence de limites est étroitement liée à l'incapacité à identifier clairement un projet pour une société de l'interconnexion, une société constituée d'une infinité d'individus qui échangent des informations mais aussi des biens et des services d'un bout à l'autre de la planète.

À la différence des années de reconstruction et de développement de l'économie qui ont suivi la seconde guerre mondiale, nul ne propose ou ne formalise aujourd'hui un grand projet de restructuration de l'État et de l'économie. Nous sommes en présence depuis quarante ans d'un immense processus de transition. D'une remise en question

de nos modes de pensée. D'une remise en question de nos institutions. Et aussi d'une remise en question de nos systèmes fiscaux qui ont été conçus pour une époque désormais révolue.

C'est à une «révolution silencieuse» que l'on a à faire et c'est à une transition vers un autre univers à laquelle nous sommes confrontés. Nous sommes aux prises avec l'installation d'une civilisation nouvelle dont il est difficile de maîtriser le sens et qui tarde à se réorganiser et nous devons en tenir compte. Dans les prochaines années, la fiscalité et, par effet systémique, le secteur public et les pouvoirs politiques sont appelés à connaître des bouleversements sans précédent.

D'ores et déjà les décideurs politiques sont placés face à des questions qui ne se posaient pas jusqu'alors, qui sont de plus en plus complexes et qu'ils ne peuvent pas régler au coup par coup. Cette complexité semble interdire la conception de tout projet d'envergure et ramener toute innovation ou réflexion à des niveaux limités et étroits, de sorte que seuls des micro-changements paraissent envisageables. Dans un tel contexte, le sentiment que la fiscalité ne peut pas être fondamentalement réformée peut finir par s'imposer.

Il est clair que le défi auquel la fiscalité est confrontée est majeur et que les obstacles à franchir sont considérables. Faut-il, dans ces conditions, persévérer dans la recherche d'un perfectionnement d'instruments juridiques et administratifs qui sont dépassés par les évolutions de leur environnement? N'est-ce pas notre conception de la fiscalité qui est à changer? Ne faudrait-il pas procéder à une évaluation de la validité du système que forment les impôts sans esquiver la question de leur interdépendance? La majeure partie des prélèvements obligatoires ont été inventés pour un État centralisé relativement fermé et pour un modèle économique qui en était le reflet. Il faudrait d'ores et déjà en reconsidérer le bien-fondé et la pertinence dans un monde ouvert, multipolaire, plus compétitif que jamais et ayant à relever le défi du choc du numérique et de la robotisation. Le constat est clair: au-delà de toute forme d'a priori, une plongée dans l'inconnu, un basculement pour l'instant incontrôlé vers un autre monde est en train de se produire. C'est un tournant de l'Histoire qui se dessine.

Dans ce système fiscal blessé par les transformations de son environnement se pose une question de fond, celle de sa nature, de sa fonction et donc d'une légitimité qui demande à être redéfinie. C'est là un sujet d'importance. La tâche n'est pas simple. Le caractère crucial de

cette question s'observe aujourd'hui à travers la perte de sens du devoir fiscal qui s'exprime au travers de la perte de sens et de la banalisation de l'évitement de l'impôt qui caractérise le sentiment ou le comportement de nombre de contribuables aujourd'hui. Plus qu'une simple résistance aux prélèvements obligatoires, on doit voir là le germe d'un refus qui tend à s'étendre par capillarité au sein de la société, faisant l'économie du fracas des révoltes fiscales ou plutôt en toile de fond de ces révoltes.

C'est pourquoi il semble crucial d'œuvrer à la construction d'une conception positive de la fiscalité et de réduire l'écart entre la fiscalité et son environnement économique, politique et social. Il ne s'agit pas de proposer la énième suppression, modification ou création de tel ou tel prélèvement mais de s'arrêter sur le sens de l'impôt. A cet égard il est essentiel de redéfinir la justice fiscale (A) ainsi que la qualité du processus de décision fiscale (B).

A. Redéfinir la justice fiscale: condition essentielle du consentement

La fiscalité fait l'objet d'une charge idéologique très forte, elle subit l'influence des conceptions de la société qui se sont affrontées au cours du XIXe siècle, notamment les trois les plus influentes, le libéralisme, le socialisme et le solidarisme. Les doctrines et théories de l'impôt ont largement emprunté à ces idéologies et, sur ces bases, ont été forgées diverses représentations de la justice fiscale qui demeurent toujours présentes dans les débats contemporains.

Or, il existe un décalage de plus en plus important entre ces représentations et un contexte qui ne leur correspond plus guère. Aussi est-on conduit à s'interroger aujourd'hui sur le sens nouveau qui devrait lui être donné. Il s'agit là d'un impératif car il n'est pas de société moderne qui puisse être et se penser solidaire sans que ceux qui en sont membres ne soient convaincus que la justice constitue une réalité effective, et au premier chef la justice fiscale. Or, celle-ci représente un objectif particulièrement difficile à définir voire même un sujet qui peut paraître totalement énigmatique.

En effet, si chacun s'accorde pour associer justice et égalité fiscale, le désaccord surgit immédiatement lorsqu'il s'agit d'aller plus avant c'est-à-dire d'en définir un sens partagé sinon par tous, au-moins par une majorité de citoyens. Pourtant, c'est la plupart du temps au nom

de la justice fiscale que l'impôt est contesté. C'est aussi le plus souvent en son nom que se sont révoltés dans le passé ou même encore aujourd'hui des individus ou des groupes.

Il s'agit par ailleurs d'une question qui donne lieu à des débats sans fin, des discours parallèles et des incompréhensions reflétant une diversité d'intérêts ou de valeurs qui ne se rejoignent au final que dans des propos ou des comportements de refus d'un ou plusieurs impôts. Ainsi, la notion de justice fiscale – et c'est la difficulté – ne peut être rapportée à un référent objectif. C'est pourquoi, sans une identification préalable et débattue des grandes conceptions de la justice fiscale en présence, qui sont les reflets d'une certaine vision de la société, aucun sens commun ne peut se dégager. Deux grandes conceptions de la justice ont, depuis des décennies, voire même des siècles, été adaptées à la fiscalité, celle de justice distributive et celle de justice redistributive.

La justice distributive pose en principe que les richesses doivent être réparties en fonction des mérites de chacun. L'idée est que le citoyen doit recevoir de la société en proportion de ce qu'il y amène; appliquée à la fiscalité, il en découle que ce même citoyen, en tant que contribuable, doit être plus ou moins taxé selon qu'il profite plus ou moins de la richesse produite. La justice consiste dans une égalité de rapports entre ce qui est apporté et retiré par chacun du produit de l'effort de tous. Le système fiscal qui lui est le plus conforme est composé d'impôts à taux proportionnel taxant plutôt la dépense.

Ce point de vue a été parfaitement exposé par Thomas Hobbes, dans son ouvrage publié en 1651, intitulé *Léviathan*. Hobbes y pose les principes essentiels d'une justice fiscale distributive. Il écrivait: «L'égalité d'imposition repose davantage sur l'égalité de ce qui est consommé que sur l'égalité de fortune de ceux qui consomment ces choses. Pour quelle raison en effet celui qui travaille beaucoup et qui, épargnant les fruits de son travail, consomme peu, serait-il plus imposé que celui qui, vivant à ne rien faire, a de faibles revenus et les dépense intégralement alors que l'un ne reçoit pas de la République plus de protection que l'autre? Quand les impôts sont assis sur ce que les gens consomment, chacun paie également pour ce dont il use, et la République n'est pas frustrée par le gaspillage de certains particuliers».

Le même point de vue sera partagé plusieurs siècles plus tard par deux prix Nobel d'économie, Nicholas Kaldor dans les années 1950 puis James Meade dans les années 1970, l'un et l'autre proposeront

un impôt unique sur la dépense globale. Puis, dans les années 1980, deux professeurs de l'Université de Stanford, Robert E. Hall et Alvin Rabushka ont soutenu un projet d'impôt unique avec un taux proportionnel de 19% et sans aucun allègement possible, la «flat tax».

Par ailleurs, renouant avec les thèses contractualistes, un célèbre professeur de philosophie de l'Université Harvard, John Rawls, proposa «une théorie de la justice» dans laquelle il inclut la justice fiscale. Pour Rawls, la justice est une justice distributive et la justice fiscale devrait par conséquent se présenter sous la forme d'un impôt proportionnel sur la dépense car, estime l'auteur, «il impose une charge en fonction de la quantité de biens qu'une personne a prélevé sur le stock commun et non en fonction de sa contribution». Toutefois, la justice fiscale, comme la justice en général, doit procéder d'une démarche se fondant sur une procédure contractualiste et être le fruit d'une négociation quasiment permanente entre des individus suffisamment raisonnables pour faire abstraction de leurs préjugés et de leurs intérêts.

Très différente est la justice redistributive appliquée à l'impôt. Celle-ci suppose d'associer étroitement justice fiscale et justice sociale. Elle vise au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt, à réduire les inégalités de revenus. Elle se rattache à une théorie, dite de l'impôt-solidarité, qui considère l'impôt comme un devoir nécessaire à l'établissement d'un lien social ainsi qu'à l'équilibre d'une société.

Cette théorie se situe dans le prolongement des idéologies socialistes et solidaristes forgées au XIX^e siècle. Elle implique de tenir compte de la capacité contributive des contribuables et d'instituer des impôts progressifs. Prendre en considération la capacité contributive c'est faire en sorte que le sacrifice demandé soit égal pour tous les contribuables en rapport de leur «pouvoir économique» mais aussi de leur situation personnelle. L'image de la communauté familiale fonde cette conception. Comme le souligna Gaston Jèze: «Chaque membre de la famille doit contribuer aux dépenses de la communauté non pas en raison des bénéfices qu'il en retire [...] mais d'après ses forces pécuniaires». Le fleuron de ce point de vue est l'impôt sur le revenu des personnes physiques à taux progressif, les impôts sur la dépense étant considérés comme particulièrement injustes. Cette expression de la justice fiscale connut une légitimité quasiment sans faille au cours des trente années qui ont suivi la fin de la seconde guerre mondiale. Elle a constitué l'un des attributs essentiels de l'État-providence.

Ainsi, à notre sens, conférer un contenu à la justice fiscale aujourd'hui, suppose d'abord d'avoir clairement identifié les doctrines existantes. Il s'agit ensuite de faire des choix et pour cela d'en rendre la définition et ses conséquences concrètes explicites à un moment donné, pour une population donnée ce qui suppose un débat d'envergure conduisant à mettre à plat le modèle existant. Ensuite, réformer amène bien entendu à déterminer la matière imposable et les contribuables concernés mais aussi à choisir entre impôt direct et indirect, impôt réel ou impôt personnel ou bien encore proportionnel et progressif. Ce n'est que grâce à cette démarche pragmatique, c'est-à-dire à la fois théorique et pratique que peut être conçu et construit un système fiscal adapté à une société dont les caractéristiques se sont considérablement modifiées et par conséquent en phase avec des citoyens acceptant d'épouser le statut de contribuables.

En même temps les choses ne sont pas simples. En effet, les deux façons évoquées de considérer la justice fiscale coexistent dans l'esprit des citoyens. C'est pourquoi ce sont ces deux représentations qu'il est fondé d'intégrer et de concrétiser si l'on souhaite réhabiliter le consentement à l'impôt. Il faut tenir compte du fait qu'elles reflètent ce qui caractérise fondamentalement la société actuelle, c'est à dire une société marchande très individualiste éprise de liberté au sein de laquelle est néanmoins ressenti par la majeure partie de la population un besoin de sécurité, de solidarité et de bienveillance. Là est un enjeu fort et c'est de la manière dont il y sera répondu que dépend en grande partie l'avenir de l'alliance citoyen/contribuable, voire même l'avenir de la citoyenneté. En grande partie seulement car on l'a dit, le consentement à l'impôt est un fondement de la tradition démocratique et l'on ne peut faire abstraction de la manière dont devrait être prise la décision fiscale dans un contexte qui laisse apparaître un certain essoufflement du modèle politique.

B. Redéfinir le processus de décision

Il est crucial, on l'a dit, de changer de façon de penser pour inventer un modèle fiscal restaurant le consentement du citoyen. C'est un modèle politique, celui d'un État fiscal, adapté à une société en train de naître dans la souffrance des multiples crises qu'elle subit qu'il convient de concevoir. Dès lors, une question centrale se pose, celle de la

réforme du modèle de régulation de la décision fiscale. Il s'agit là d'un enjeu majeur qui nécessite pour y faire face d'adopter une optique visant à intégrer les différents acteurs concernés.

Il faut aussi rappeler que la fiscalité est complexe elle répond à des logiques diverses qui en déterminent les évolutions. On ne peut pas pour cette raison l'appréhender uniquement au travers le seul terrain de l'économie comme c'est trop souvent le cas, ni sous le seul angle juridique ou gestionnaire. Elle est le produit de la combinaison de toutes ces logiques ainsi que de bien d'autres et son étude, son évaluation, les décisions qui la concernent doivent en tenir compte.

Il est donc urgent de rompre avec une conception cloisonnée de l'État et de l'action publique, avec une conception «en silos» qui ne reconnaît pas, et a fortiori ne les formalise pas, les multiples interactions et la multi rationalité qui caractérisent les sociétés contemporaines. Il n'est plus pertinent en effet de concevoir de manière isolée les diverses institutions publiques ou privées qui forment une société. Il est même devenu crucial d'identifier le décalage qui peut exister entre les réalités actuelles et des institutions administratives et politiques qui ont été conçues et déterminées, en leur temps, par la nécessité de cloisonner les acteurs et les structures ainsi que par une approche verticaliste du processus de décision. Une telle façon de penser et d'agir ne suffit plus à piloter une société devenue de plus en plus complexe.

Or, si nous constatons souvent les effets en chaîne de tel ou tel événement nous n'en tirons pas les conséquences. Nous n'avons pas un mode de penser qui déclencherait une sorte de réflexe intellectuel générant automatiquement une approche plurielle. Bien que nous ayons conscience qu'il existe des effets systémiques nous n'avons pas intégré la méthode systémique dans notre logiciel de penser. Nous continuons trop à considérer les problèmes séparément et, du coup, à proposer des solutions également séparées, verticales, qui relèvent d'une logique de l'exclusion plutôt que de celle de l'intégration.

C'est aussi la raison pour laquelle l'actuelle distribution des pouvoirs politiques ne reflète pas la complexité du système fiscal. Plus exactement elle ne prend pas en compte qu'il se diffuse dans les moindres replis des sociétés. La conséquence est que son pilotage relève d'un modèle inadapté. Dans la mesure où le pouvoir fiscal sous ses multiples formes est la charpente, indiscernable à première vue, du pouvoir politique, il est pertinent de lui conférer une visibilité, d'en concrétiser la complexité.

C'est un modèle politique devenu inadapté qui est en cause et celui-ci ne peut prendre une forme nouvelle qu'en s'inscrivant dans un processus de mise en cohérence du système financier public par le biais d'une institution plurielle ad hoc.

Poursuivre un tel objectif devrait conduire à instituer un organe paritaire ayant pour fonction de participer, par la concertation, à la régulation du système fiscal. Il s'agirait, autrement dit, d'instituer un modèle partenarial réunissant les acteurs économiques, politiques, sociaux aidés par des experts reflétant la diversité des approches qui caractérise les finances publiques, à minima économie, droit, politique et gestion.

La nature plurielle d'une telle institution permettrait non seulement de coordonner les décisions mais aussi de définir des propositions de solutions communes répondant aux besoins d'un modèle financier public complexe qui forme un système fourmillant d'acteurs publics et privés. Une telle variété d'acteurs et de structures oblige à répondre au risque d'atomisation de double emploi et de désordre des décisions prises. Ce lieu de régulation organisé paritairement pourrait devenir une institution-clef du bon fonctionnement du système qui refléterait la variété et la complexité, par conséquent l'interactivité des acteurs publics et privés.

On peut en effet constater aujourd'hui qu'il existe une mosaïque de pouvoirs économiques, politiques, sociaux qui ne trouvent aucun lieu pour se concerter et définir des solutions communes concernant les politiques fiscales mais aussi, plus généralement, l'ensemble des politiques financières publiques.

Or, à un moment où une stratégie financière publique nouvelle s'avère indispensable face aux enjeux déjà évoqués, il est crucial que soit mis en place un partage des informations ainsi qu'un lieu de coordination des voies susceptibles d'être prises permettant un débat démocratique quasi permanent concernant les mesures devant être prises au regard des grands enjeux concernant la fiscalité. Une démocratie apaisée suppose d'instituer un modèle de gouvernance correspondant à la complexité des sociétés contemporaines et une telle institution constitue une ébauche de réponse aux insuffisances, voire à la crise, de la représentation politique. Il pourrait s'agir du prototype d'un nouveau modèle politique, d'un nouvel épisode de la démocratie qui organise une ouverture de la parole à la diversité des citoyens.

Conclusion

Pour conclure, je voudrais dire que l'avenir du consentement des citoyens à l'impôt est étroitement lié à la construction d'un nouvel équilibre politique, économique et social car ce ne sont pas seulement des personnes physiques ou des entreprises qui sont fragilisées par les récentes crises que nous connaissons mais le monde actuel.

Les sociétés, les institutions qui ont été bâties au fil du temps sont maintenant d'une très grande fragilité et ont du mal à répondre à des agressions de plus en plus violentes. Et la menace d'une crise beaucoup plus grave que celle que nous connaissons actuellement est à prendre au sérieux. Pour la prévenir, des institutions financières publiques solides sont indispensables à la vitalité et à l'efficacité de l'État.

Il faudra beaucoup d'audace politique mais aussi intellectuelle pour sortir de la situation dangereuse dans laquelle le monde se trouve aujourd'hui plongé. Cependant la gravité du contexte contemporain, l'incertitude qui pèse sur le futur de nos sociétés, oblige à entamer des réformes en profondeur. Cette situation ne peut que s'aggraver dans les mois et les années qui viennent si nous persistons à nous satisfaire d'un modèle fiscal et plus largement financier public qui pourrait devenir de moins en moins opérationnel dans les années qui viennent.

Je voudrais terminer en disant que je crois que nous pouvons avoir confiance dans notre intelligence collective pour identifier, dégager ou simplement esquisser, des voies nouvelles et qu'il est par conséquent indispensable de développer des lieux de réflexion et de coopération comme celui qui se tient en ce moment dans cette belle Université de Coimbra.

Résumé: L'impôt est gravement menacé dans ses fondements par la mondialisation cumulée avec la révolution numérique et la multiplicité des défis auxquels les États doivent faire face.

C'est pourquoi il est urgent de s'interroger sur la pertinence, et sur l'avenir de nos modèles fiscaux. Pour cela il nous semble nécessaire, en premier lieu, de rappeler les sources de la légitimité de l'impôt. Dans un second temps, nous nous attacherons à identifier les raisons de la déstabilisation du consentement à l'impôt et du malaise qui

l'accompagne. Enfin, nous mettrons en évidence les facteurs favorables à une réhabilitation de ce consentement et donc de la légitimité de l'État fiscal.

Mots-clés: impôts, la pertinence de l'impôt, État fiscal

Resumo: Os fundamentos da fiscalidade estão seriamente ameaçados pela globalização combinada com a revolução digital e com a multiplicidade de desafios que os Estados têm de enfrentar.

É por isso que é urgente debater a relevância e o futuro dos atuais modelos fiscais. Por essa razão é necessário: em primeiro lugar, rememorar as fontes da legitimidade da tributação; em segundo lugar, identificar as razões da desestabilização do consentimento para a tributação e a insatisfação que o acompanha e, finalmente, elencar os fatores favoráveis a uma reabilitação desse consentimento, ou seja, da legitimidade do Estado fiscal.

Palavras-chave: impostos, relevância fiscal, Estado fiscal

Abstract: The foundations of taxation are seriously threatened by globalization combined with the digital revolution and the multiplicity of challenges that States have to face.

This is why there is an urgent need to debate the relevance and future of the tax models. It seems necessary to remember, in the first place, the sources of the legitimacy of taxation. Secondly, identify the reasons for the destabilization of consent to taxation and the dissatisfaction that accompanies it, and, finally, the factors favorable to a rehabilitation of this consent and therefore of the legitimacy of the tax state.

Keywords: taxes, tax relevance, Fiscal State

[2]

FUNDAÇÕES DO ESTADO FISCAL E ALGUNS DOS SEUS DESAFIOS ACTUAIS

✉ (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/2>)

JOSÉ CASALTA NABAIS*

Nas reflexões que vamos partilhar, subordinadas ao título tão amplo quanto desprovido de rigor - “fundações do estado fiscal e seus desafios actuais” – vamos procurar, num primeiro momento, pensar sobre a ideia de estado fiscal enquanto fundação da tributação no Estado de Direito e, num segundo momento, referir alguns dos desafios mais visíveis e fracturantes que o mesmo enfrenta.

E falar das fundações do estado fiscal, confrontando-as com os desafios que presentemente enfrenta, implica começar por referir o quadro fundacional da tributação. O que tem a ver com o sentido da ideia de Estado de Direito inerente ao conceito ocidental de constituição que não pode deixar de ter presente a sua trave mestre - o primado da pessoa humana face à organização comunitária respaldado na separação essencial entre a esfera da sociedade e a esfera do Estado e na consequente inevitabilidade prática do estado fiscal.

Por seu lado, quanto a alguns dos desafios que presentemente enfrenta o estado fiscal, vamos aludir à crescente insustentabilidade do estado fiscal, de um lado, e aos problemas de erosão das figuras tributárias e de alteração profunda do papel dos actores tributários que o suportam, de outro. A que acrescem os problemas colocados pelo desgaste do mundo físico e a digitalização da economia responsáveis pela crescente pressão fiscal sobre as realidades físicas.

* Professor Catedrático Jubilado da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Portugal. Investigador Integrado do Instituto Jurídico. ORCID: 0000-0002-7066-3710.

I. O estado fiscal base do Estado de Direito

Como vimos insistindo desde há muito, o financiamento do Estado como estado fiscal parte de um conjunto de ideias da maior importância para a sua compreensão, todas elas inextricavelmente ligadas entre si, como são: o Estado de Direito como Estado de direitos fundamentais, o conceito ocidental de constituição e o primado da pessoa humana face á organização comunitária. A que não pode deixar de acrescer uma alusão à dimensão intergeracional desta temática.

1. O Estado de Direito como Estado de direitos fundamentais

Constituindo o Estado de Direito a realidade estrutural e duradoura de todo o edifício organizacional, seja em termos económicos, seja em termos políticos, do Estado contemporâneo no Mundo Ocidental, de que o estado fiscal constitui dimensão imprescindível, impõe-se começar por revelar o sentido e alcance dessa realidade, procedendo a algumas reflexões sobre o profundo sentido e alcance da ideia de Estado de Direito, o qual não pode dispensar a articulação com a sua dimensão de estado fiscal. O que concebe o Estado de Direito como Estado de direitos fundamentais, inerente ao conceito ocidental de constituição, em que pontifica o primado da pessoa humana e em que a produção, distribuição e consumo de bens e serviços se baseia em uma economia livre ou de mercado que não descarte o respeito devido às gerações futuras.

Num tal pano de fundo, o Estado de Direito tem por base fundacional o primado da pessoa humana face à sociedade e a primazia e separação desta face à esfera do Estado. O que mais não é do que uma decorrência da ordenação jurídico-constitucional das comunidades humanas baseada numa ideia de constituição material, em que se encontra incrustado o Estado de Direito – uma das mais importantes aquisições da Civilização Ocidental nos séculos XIX e XX. Aquisição que teve o seu apogeu na segunda metade do século passado com o Estado de Direito Democrático e Social com que culminou a longa tradição, histórica e espiritual, do que consubstancia o conceito ocidental de constituição¹.

¹ V. sobre este inafastável conceito, SOARES, Rogério Ehrhardt “O conceito ocidental de Constituição”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 119.º (1986/87), 36-39 e 69-73.

E a primeira reflexão relativa ao Estado de Direito tem a ver com a necessidade de precisar o que esta expressão quer dizer, porquanto o seu sentido literal parece mais não ser do que uma fórmula *passé-partout* para referir um Estado submetido ao direito. Por isso, impõe-se esclarecer de que direito estamos a falar, uma vez que se este for um puro e simples direito do Estado, enquanto mero direito produzido pelo Estado, mais não teremos do que um Estado submetido, ao fim e ao resto, ao próprio Estado. O que obviamente não se compagina com o Estado de Direito de que estamos a falar, ou seja, com o conceito de Estado de Direito material, uma aquisição civilizacional do Ocidente, tributária do conceito ocidental de constituição. Daí que o direito, a que se encontra submetido o Estado, seja algo que está antes e para além deste, transcendendo-o em larga medida. Ou seja, um conjunto de valores, de princípios e de direitos intrinsecamente reportadas à pessoa humana, que tornam o Estado de Direito um Estado de direitos fundamentais, ou, dada a erosão e expansão que um certo entendimento verdadeiramente desviante destes vem defendendo, um Estado de direitos humanos.

O Estado de Direito outra coisa não é, assim, senão um Estado que se encontra submetido ao reconhecimento prévio dos direitos fundamentais da pessoa humana em conformidade com o correspondente pacto ou contrato social inscrito e registado na Constituição. Pacto ou contrato social que, embora não tenha que ser uniforme e imutável, podendo comportar ampla diversidade tanto em razão do tempo quanto do espaço, tendo em conta as especificidades da correspondente comunidade e época, não pode deixar de respeitar as bases fundacionais das comunidades nacionais ou estaduais que o reconhecimento prévio dos direitos fundamentais da pessoa humana implica.

Por isso, é de sublinhar, trata-se de um Estado que não concede ou atribui os direitos fundamentais às pessoas humanas, antes bem pelo contrário, limita-se a reconhece estes direitos e a reconhecê-los em função das pessoas humanas, respeitando a sua eminente dignidade. Um reconhecimento que, como é fácil de intuir, comporta diversas e variadas expressões ou concretizações, como: a do primado da pessoa humana face à organização económica e política do Estado; a da separação essencial entre a esfera da sociedade, a esfera de uma economia livre ou de mercado, e a esfera do Estado ou a esfera da política em que se desenvolve a formação da vontade política apurada em

eleições livres; e a do respeito, em termos o mais adequados possíveis, das gerações futuras, de modo a que estas possam desfrutar de uma vida que, face aos actuais padrões do Estado de Direito, possa considerar-se digna de ser vivida.

Ideias estas a que se impõe dedicar algumas palavras, de modo a desnificá-las, se bem que em termos sumários, começando justamente pelo relativo ao conceito ocidental de constituição e ao correspondente primado pessoa humana face à organização económica e política do Estado.

2. O conceito ocidental de constituição e o primado da pessoa humana

Constitui uma evidência que a infraestrutura fundacional do Estado de Direito desenvolvido no Ocidente, implica uma certa ordem de prioridades, consubstanciando uma determinada forma de produção e de distribuição primária dos bens, serviços, riqueza e bem-estar, que tem por característica de base assentar numa inequívoca ideia de liberdade, económica e social, dos membros da comunidade nacional. Um quadro de realização humana em que cabe a cada um de per si, ou enquanto integrado em grupos primários (família, associações civis, sociais, económicas, etc.), angariar os meios de subsistência e de realização pessoal. O que não passa do direito mais básico, que é simultaneamente um dever, inerente a todo o indivíduo enquanto ser livre e responsável como o impõe a iminente dignidade da pessoa humana. Direito-dever que obviamente está antes da actuação da sociedade e, ainda mais, antes da actuação do Estado, tendo por base de fundo justamente esta ordem de referência em termos da seguinte cadeia de prioridades: indivíduo (pessoa) → sociedade → Estado.

Uma ideia afirmada de forma superlativa na Constituição Portuguesa, em que essa cadeia de prioridade está bem patente na ordenação das matérias no texto constitucional. De facto aí encontramos a seguinte ordem: depois do pório (Princípios fundamentais – artigos 1.º a 11.º), a “constituição da pessoa” (Parte I - Direitos e deveres fundamentais – artigos 12.º a 79.º), a “constituição económica” ou “constituição da sociedade” (Parte II- Organização económica – artigos 80.º a 107.º) e a “constituição política” ou “constituição do Estado” (Parte III - Organização do poder político – artigos 108.º a 276.º), a que

acresce ainda a “constituição da constituição” (Parte IV - Garantia da constituição – artigos 277.º a 299.º)².

Sendo que a prioridade da constituição da pessoa, traduzida na primazia constitucional do reconhecimento prévio de direitos e deveres fundamentais da pessoa, tem concretização no reconhecimento de um significativo número de direitos fundamentais, na modalidade de “direitos, liberdades e garantias fundamentais”, ao indivíduo enquanto pessoa, enquanto membro da comunidade política e enquanto membro da comunidade económica livre ou de mercado, ou seja, de direitos pessoais, direitos políticos e de direitos de liberdade económica e social³. A que acrescem os direitos económicos, sociais e culturais, que são igualmente direitos fundamentais da pessoa humana, os quais, muito embora já não se encontrem direta e imediatamente reportados à liberdade de actuação da pessoa, estão ao serviço da realização desta através da actuação económica e social, designadamente de natureza prestacional, do Estado e demais entidades públicas ou com incumbências públicas.

Significa isto que a produção, distribuição, comercialização e consumo dos bens e serviços, necessários à realização da pessoa humana, tem como inafastável decisivo ponto de partida uma separação essencial entre: a esfera da sociedade, suporte da existência e funcionamento de uma economia livre ou de mercado, decorrente da actuação livre de cada membro no quadro de uma ação de cooperação ou de

² V. os nossos estudos “Uma futura revisão constitucional?”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. V, Coimbra: Almedina, 2018, 201 e ss., e “Do lugar dos deveres fundamentais na constituição”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 148 (2018/19) 348-369.

³ Qualidades estas claramente reconhecidas na Constituição Portuguesa, cujo Título II (Direitos, liberdades e garantias), da Parte I (Direitos e deveres fundamentais), se encontra dividido em três capítulos: I – Direitos, liberdades e garantias pessoais; II – Direitos, liberdades e garantias de participação política; III – Direitos, liberdades e garantias dos trabalhadores. Por conseguinte, cá temos os direitos, liberdades e garantias da pessoa, do cidadão e de membro da comunidade de mercado, se bem que, relativamente a esta última, a Constituição se tenha preocupado apenas com os direitos, liberdades e garantias dos trabalhadores, certamente em virtude da tradicional e real fragilidade destes membros da comunidade de mercado enquanto fornecedores do factor ou meio de produção menos livre e condicionado como é o trabalho, deixando assim de fora os outros membros da comunidade de mercado, como os empresários, os investidores, os financiadores, os consumidores, etc., cuja consideração foi deixada para o Título III (Direitos e deveres económicos, sociais e culturais).

colaboração económica e social entre todos os membros da comunidade; e a esfera de actuação do Estado entendido como suporte da organização e funcionamento políticos da comunidade que corresponda àquela esfera económica de mercado. O que permite que o Estado intervenha económica e socialmente na medida em que assim o entenda em conformidade com os programas políticos do correspondente governo democraticamente eleito, conquanto que essa intervenção mantenha aquela separação que, como a história do Estado moderno de matriz ocidental dos séculos XIX e XX o prova à saciedade, constitui um verdadeiro pressuposto do próprio Estado de Direito.

3. Produzir e distribuir na economia de mercado

O que vimos de dizer tem em devida conta a distinção entre produzir e distribuir numa sociedade assente na ideia de liberdade económica e social. Pois, num tal quadro, a produção dos bens e serviços e a distribuição primária dos rendimentos e activos correspondentes cabe ao mercado, cuja existência e funcionamento comportam e asseguram um contexto de liberdade económica dos indivíduos e suas organizações, mormente empresariais, enquanto participantes cooperativos ou colaborativos nessa produção e distribuição, em que cada um oferece o correspondente factor ou meio de produção ou a própria organização das mesmas, recebendo a respectiva contrapartida, ou seja, salários, rendas, juros e lucros, de molde a proporcionar um adequado equilíbrio entre a participação de cada um na actividade económica e a respectiva contrapartida. Daí que ao Estado⁴, nesta sede, caiba fundamentalmente um decisivo papel de regulação de modo a que a economia em causa seja uma efectiva economia livre ou de mercado e não uma economia de cariz totalitário ou autoritário, que de mercado não tem nada, na medida em que algum ou alguns dos participantes na produção monopolizem as contrapartidas de todos os demais participantes⁵.

⁴ Ou, para os países que são Estados-membros da União Europeia, a União Europeia, instância para a qual, no essencial, transitou a “constituição económica”. V. o nosso estudo “Reflexões sobre a constituição económica, financeira e fiscal portuguesa”, *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, Coimbra: Almedina, 2015, 157 e ss.

⁵ Por isso, a caracterização, como é frequente, dessa realidade como neoliberalismo, não faça o menor sentido, porquanto estamos perante algo que nem é novo,

Não admira assim que quanto mais equilibrada e equitativa for esta distribuição primária dos rendimentos e activos, sobretudo correspondente à contrapartida paga aos trabalhadores (salários), menos espaço fica e, simultaneamente, se exige à distribuição secundária ou redistribuição desses rendimentos e activos por parte do Estado. O que passa por uma regulação estadual forte e eficaz do mercado e do seu funcionamento de modo a evitar que algum ou alguns dos participantes na produção, distribuição e consumo de bens e serviços tenha vantagens excessivas ou desproporcionadas face à respectiva contribuição, obtendo assim rendas puras ou ganhos injustificados (*windfall gains*, *windfall profits*), porquanto sem qualquer ligação minimamente aceitável no que concerne à correspondente participação na actividade económica. Resultado este que, se e na medida em que não possa ou não se venha a verificar, por não ter sido eficazmente prevenido e evitado em sede da regulação, deve ser objecto de correcção, designadamente por via de adequada tributação⁶.

Por conseguinte, neste quadro de funcionamento das comunidades estaduais, o suporte financeiro do Estado tem por base o resultado positivo da produção, distribuição e consumo de bens e serviços proporcionado pela referida economia livre ou de mercado. Resultado que, obviamente, não pode deixar de ser consequência adequada ao papel activo do Estado traduzido na sua ação de regulação que deve ser

pois manifestações de totalitarismo ou autoritarismo na economia como na política sempre as houve, antes e depois do liberalismo oitocentista, nem é verdadeiro liberalismo, pois impondo-se a vontade monopolística de um ou alguns participantes na actividade económica, onde está, afinal, a liberdade minimamente equilibrada entre todos os participantes na produção, distribuição e consumo de bens e serviços? Algo que referimos já no nosso estudo “Constituição europeia e fiscalidade”, *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, vol. I, Coimbra: Almedina, 2005, 157-181, esp. p. 180.

⁶ Uma situação que é superlativamente evidente naqueles casos em que as empresas, em virtude de crises específicas, como a decorrente da pandemia Covid-19, foram destinatárias de auxílios estaduais a fundo perdido. Caso em que, nos períodos seguintes, em que obtenham lucros, os ganhos reportados a esses auxílios, devem ser objecto de recuperação por parte do Estado, através de tributação especial ou extraordinária desses ganhos, recuperando por esta via parte dos rendimentos proporcionados pelos referidos auxílios, que se não devem a meios das próprias empresas, mas a meios oferecidos pelos contribuintes que suportaram esses auxílios. No que, a seu modo, não deixa de ter alguma similitude com os auxílios constituídos por empréstimos.

suficientemente robusta face aos actores económicos de molde a obviar às referidas manifestações económicas de cariz totalitário ou autoritário. O que nos dá conta de quão efectiva e decisiva é a interdependência entre a regulação económica e social, de um lado, e do modo de financiamento do Estado, de outro, ao mesmo tempo que nos revela as importantes limitações do poder de actuação do Estado em ambas estas dimensões.

O que significa, desde logo, que, em sede do financiamento do Estado compatível com a ideia de Estado de Direito, se impõe que o Estado não se financie de *forma autónoma* como produtor, distribuidor e consumidor, como aconteceu e ainda acontece nos estados patrimoniais ou estados empresariais, mas de *forma heterónoma*, exigindo parte do resultado positivo proporcionado pela economia de mercado, ou seja, obtendo parte da contrapartida recebida por cada um dos fornecedores dos meios ou factores de produção (rendimentos) ou do valor dos bens e serviços aquando da sua produção, da sua propriedade ou do seu consumo ou transmissão. Ou seja, o Estado financia-se enquanto estado fiscal, como um “Estado parasita” da economia de mercado, ou seja, fundamentalmente através de tributos unilaterais ou impostos⁷.

II. Ideia e realidade do estado fiscal

Vejamus agora em que é que se concretiza o estado fiscal, enquanto imprescindível forma de financiamento do Estado minimamente compaginável com a ideia de Estado de Direito. O que implica revelar o que o materializa, por um lado, e afastar por irrealizáveis as falsas alternativas, por outro. Uma realidade que, vista pelo lado dos sujeitos que suportam o estado fiscal, convoca o dever fundamental de pagar impostos e a inafastável centralidade dos contribuintes nas relações tributárias reportadas estas não apenas à geração actual, mas também às gerações vindouras.

⁷ Para maiores desenvolvimentos, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra: Almedina, 1998, 191-221.

4. Ideia e sentido do estado fiscal

Como referido na primeira parte deste texto, o Estado de Direito implica um suporte financeiro do Estado de natureza heterónoma, que não ponha em causa uma separação essencial e estrutural entre a esfera da sociedade e a esfera do Estado, ou seja, implica a rejeição de um Estado proprietário ou empresarial. Uma ideia que não impõe necessariamente um estado fiscal, porquanto essa forma de financiamento do Estado poderia satisfazer-se com um financiamento assente essencialmente em tributos de estrutura bilateral, ou seja, por taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas, no que se configuraria como um Estado basicamente taxador. O que, todavia, não passas de uma falsa alternativa que apenas em teoria e de modo muito parcial pode ser acomodada.

De facto, o estado taxador constituiu uma ideia que chegou a entusiasmar alguns autores, não para a aplicar ao conjunto dos tributos e ao conjunto das despesas do Estado, mas no respeitante a certos sectores ou segmentos da actuação do Estado, como é o relativo à tutela ou protecção do meio ambiente. De facto, em sede da protecção do meio ambiente, há quem defenda que as despesas ambientais podem e devem ser financiadas através de tributos bilaterais, através, portanto, de ecotaxas em vez de ecoimpostos.

O que não quer dizer que as taxas e demais tributos bilaterais não estejam abertos, em sede do seu *quantum*, inteiramente reportado ao custo da prestação pública a que correspondem como contraprestação, à internalização de externalidades negativas e positivas. Assim, pode o montante desses tributos ser mais elevado ou menos elevado em virtude de a prestação pública a que correspondem comportar tais externalidades, como será o caso das taxas urbanísticas mais altas relativas a prédios situados em zonas de alta densidade ou pressão urbanística e mais baixas no respeitante a zonas de baixa densidade. De facto aí tudo tem a ver com o *quantum* fiscal das referidas taxas, porquanto se reporta inteiramente aos específicos custos da prestação pública, não constituindo assim o agravamento e o desagravamento das mesmas qualquer expressão de extrafiscalidade no sentido de uma penalização no primeiro caso e de uma beneficiação no segundo caso. Pelo que é com este sentido que devem ser lidas as disposições constantes do artigo 6.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTL),

que define a incidência objectiva das taxas, designadamente o seu n.º 2, que prescreve: “[a]s taxas municipais podem também incidir sobre a realização de actividades dos particulares geradoras de impacto ambiental negativo”⁸.

Mas analisando mais especificamente este problema, devemos assinalar que, em rigor, nem em sede do financiamento geral do Estado, nem em sede do específico financiamento da protecção do meio ambiente, a figura das taxas está em condições de se apresentar como suporte financeiro principal do Estado. Em sede geral, uma tal opção encontra-se arredada porque há todo um conjunto de bens, os *bens públicos*, cujos custos não podem ser repartidos pelos respectivos utentes, antes têm de ser suportados pelo conjunto dos cidadãos, pelo universo nacional dos contribuintes. Entre tais bens temos, de um lado, um conjunto de bens, correspondentes às funções clássicas do Estado, às funções do Estado *tout court*, como os bens públicos constituídos pela defesa nacional, pela política externa, pela política económica, pela política financeira, pela segurança e protecção policiais, etc., os quais, porque são bens públicos cujos custos são insuscetíveis de divisão pelos que deles beneficiam não podem ser financiados por taxas, antes têm de ser suportados por impostos. Trata-se dos *bens públicos por natureza* que não podem, assim, ser financiados senão por impostos.

Por outro lado, temos no Estado social um conjunto de bens públicos, que embora os seus custos possam ser repartidos pelos correspondentes utentes, como os relativos à justiça, à saúde, à educação, à habitação, à segurança social, ou seja, os relativos aos direitos sociais, o certo é que, por exigência das próprias constituições, esses direitos devem ser estendidos a todos os cidadãos, mesmo àqueles que não tenham condições de os realizar através do funcionamento da economia de mercado. Todo um conjunto de bens que não constituem bens

⁸ Importa referir que o que dizemos no texto não obsta a que as taxas e demais tributos bilaterais não possam assumir, em alguma medida, feição extrafiscal, muito embora da sua estrutura bilateral decorra que a extrafiscalidade (tanto penalizadora como beneficiadora) seja, em princípio e à partida, incompatível com esses tributos. Isto não obstante o que, de uma forma muito geral e sem a devida ponderação, vimos afirmando em artigos sobre a figura dos tributos e a figura das taxas, como em “Algumas considerações sobre a figura dos tributos”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Anibal de Almeida*, Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra: Coimbra Editora, 2012, 733-759, e “Sobre o regime jurídico das taxas”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, Coimbra: Almedina, 2015, 296 e 312.

públicos por natureza, antes se apresentam como *bens públicos por imposição constitucional*. Assim, por força da Constituição, os custos com esses bens, relativamente àqueles que os não possam realizar pela via da sua aquisição onerosa, designadamente no mercado, têm que ser suportados pela generalidade dos contribuintes⁹.

O que vale também no respeitante ao domínio da protecção do meio ambiente. É certo que o princípio estruturante do direito ambiental, o *princípio do poluidor-pagador*, parece ir claramente no sentido de um “estado taxador”, uma vez que concretizaria a ideia de cada um suportar, pagar a poluição que produz, financiando-se as correspondentes despesas públicas através de taxas ecológicas em vez de impostos. Mas essa é uma maneira um pouco superficial de ver a realidade, já que a realização desse princípio depara-se com importantes obstáculos relativos à determinação do poluidor ou à exata imputação dos custos da poluição aos respectivos poluidores¹⁰.

Obstáculos que, é preciso reconhecê-lo, podem, de algum modo, ser atenuados ou limitados com o desenvolvimento tecnológico que permita mais facilmente seja identificar o poluidor, seja possibilitar a medida do grau de poluição que, assim, lhe possa ser imputada, caso em que, obviamente, a figura tributária das taxas recupera o seu potencial de verdadeiro tributo com especial vocação ambiental cuja utilização não deve ser descartada. O que, todavia, não elimina, no essencial, a ideia de que, mesmo em sede de tutela do ambiente, a via de um estado taxador tem alcance limitado.

5. A dimensão subjectiva do estado fiscal

Olhando agora para o outro lado do estado fiscal, para os que o suportam, ou seja, os contribuintes, impõe-se aludir às ligações do dever fundamental de pagar impostos com o poder tributário do Estado, à centralidade dos contribuintes nas relações tributárias e à dimensão intergeracional de toda esta realidade.

⁹ Cf. o que dizemos nos nossos textos *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 210 e ss., e “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”, *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, 163 e ss. (186 e ss.).

¹⁰ V., a este respeito, o nosso estudo “Da sustentabilidade do Estado fiscal”, em NABAIS, José Casalta / SILVA, Suzana Tavares da (Coord.), *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, Coimbra: Almedina, 2011, 44 e ss.

5.1. O dever fundamental de pagar impostos e o poder tributário

Como vimos afirmando e foi referido a respeito do primado da pessoa, as matérias no texto da Constituição Portuguesa encontram-se distribuídas pela seguinte ordem: depois do pórtico (Princípios fundamentais – art.s 1.º a 11.º), temos a “constituição da pessoa” (Parte I - Direitos e deveres fundamentais – art.s 12.º a 79.º), a “constituição económica” ou “constituição da sociedade” (Parte II- Organização económica – art.s 80.º a 107.º) e a “constituição política” ou “constituição do Estado” (Parte III - Organização do poder político – art.s 108.º a 276.º), a que acresce, ainda, a “constituição da constituição” (Parte IV - Garantia da constituição – art.s 277.º a 299.º).

Ora é óbvio que o poder tributário, como um dos mais importantes poderes do Estado, integra, naturalmente, a “constituição política”, a “constituição do Estado” ou a “organização do poder político”. Todavia, tendo em conta a ordenação das matérias na Constituição e a maneira como nesta se encontra, de um lado, estabelecido o primado da pessoa e da sociedade face ao Estado e, de outro, consagrado o dever fundamental de pagar impostos, torna-se evidente que a legitimidade do poder tributário não pode reportar-se apenas à constituição política, impondo-se encará-lo, também, a partir dos destinatários constitucionais desse poder. Assim, há que confrontar o poder tributário também com a “constituição da pessoa”, em que releva o dever fundamental de pagar impostos, o qual, como acontece em geral com deveres fundamentais autónomos, se materializa em limites imanentes aos direitos fundamentais¹¹.

Mas deixando de lado a temática das relações dos deveres fundamentais autónomos com os direitos fundamentais¹², de que naturalmente comunga também o dever fundamental de pagar impostos, importa cuidar aqui de alguns aspectos mais específicos deste dever fundamental.

Desde logo, importa insistir no significado jusfundamental do dever fundamental de pagar impostos. Neste sentido é de ter em conta, para além da “constituição fiscal” no seu todo, sobretudo a formulação desse dever fundamental, no n.º 3 do art. 103.º da Constituição, que

¹¹ V. o nosso estudo “Direitos fundamentais e tributação”, *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, vol. XCVI, (2020) Tomo II, 667-695.

¹² V. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., 117-126.

dispõe: “[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”. Um dever fundamental constitucionalmente formulado pela negativa, ou seja, a partir de um direito fundamental a não pagar impostos a não ser aqueles que se conformem com as exigências deste preceito constitucional.

Neste quadro constitucional, o dever fundamental de pagar impostos, apresenta-nos, como vimos ensinando¹³, cercado de direitos igualmente fundamentais, a saber: 1) o *direito de não pagar impostos* a não ser aqueles que hajam sido criados nos termos da Constituição, não tenham natureza retroactiva e cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei, como consta do reproduzido n.º 3 do art. 103.º da Constituição; 2) o *direito de exigir* que todos os outros membros da comunidade também contribuam para o seu suporte financeiro, o que implica para o Estado que todos os membros da mesma sejam constituídos em destinatários desse dever (tarefa do legislador) e, bem assim, que todos eles sejam efectivamente obrigados ao cumprimento do mesmo (tarefa da Administração Tributária e dos tribunais); 3) o *direito à eficiência da despesa pública*, a implicar que o dever fundamental de pagar impostos apenas se conterà dentro dos seus limites constitucionais se a despesa pública assegurar um adequado retorno à sociedade do montante dos impostos através da prestação, em quantidade e qualidade, dos correspondentes serviços e políticas públicas¹⁴.

Depois, a autorização constitucional em bloco ao legislador para revelar ou estabelecer os limites imanentes aos direitos fundamentais, decorrentes da existência do dever fundamental de pagar impostos, mediante o exercício do poder tributário, está longe de ser uma autorização em branco ou até uma autorização menos estrita do que a implicada nas leis que estabelecem restrições ou limites aos direitos, liberdades e garantias fundamentais. É que o exercício do poder tributário deve respeitar os diversos e exigentes requisitos da “constituição

¹³ V. o nosso livro *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Coimbra: Almedina, 2019, 138 e s.

¹⁴ Uma exigência que tem expressa consagração no n.º 2 do artigo 31.º da Constituição Espanhola. Quanto ao que dizemos no texto, v. o nosso estudo “Um direito fundamental a não pagar impostos?”, em FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva (Coord.), *Direitos Fundamentais dos Contribuintes – Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes*, São Paulo: Almedina Brasil, 2020, 233 e ss.

fiscal” que, bem vistas as coisas, não ficam atrás das leis restritivas de direitos fundamentais.

De facto, nesses requisitos, temos dois importantes conjuntos de princípios constitucionais, a saber: os *princípios gerais*, aplicáveis a todos e cada um dos impostos que integram o sistema fiscal, entendido este como o conjunto dos tributos que devam ser considerados impostos pela sua estrutura; e os *princípios especiais* que se reportam a cada imposto ou tipo de imposto nos termos em que estes constam da Constituição.

Relativamente aos primeiros, podemos referir os que fixam limites de natureza formal, respeitantes a *quem* pode tributar, ao *como* tributar e ao *quando* tributar, em que temos os princípios da legalidade fiscal e da não retroactividade dos impostos, e os que estabelecem limites de natureza material, relativos ao *que* e ao *quanto* tributar, em que se destaca, sobretudo o princípio da igualdade fiscal a aferir pela capacidade contributiva.

Por seu turno, no que concerne aos segundos, temos em Portugal um conjunto de princípios que encontramos no art. 104.º da Constituição que, tendo começado por ser um verdadeiro programa constitucional de reforma fiscal, constitui hoje em dia, depois da concretização por etapas dessa reforma, constitui hoje em dia, depois da concretização por etapas dessa reforma¹⁵, um quadro paramétrico para o legislador fiscal com o seguinte conteúdo normativo: “1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar; 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real; 3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos; 4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”.

Um parâmetro constitucional que, devemos sublinhar, na parte em que efectivamente comporta maior força normativa – o disposto no

¹⁵ V. os nossos estudos “A Constituição de 1976, sua evolução e seus desafios”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2005, p. 121 e ss.; e “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares na Constituição de 1976”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 149.º, 2019/20, 328 e ss.

reproduzido n.º 1 em que exige que o imposto sobre o rendimento pessoal seja único e progressivo - vem sendo, em larga medida, desrespeitado pelo legislador fiscal, sem que isso tenha desencadeado quaisquer reais consequências, em sede do controlo da constitucionalidade, com destaque, naturalmente, para a manifesta falta de controlo em que tem redundado a jurisprudência do Tribunal Constitucional¹⁶.

5.2. A centralidade do contribuinte nas relações jurídicas tributárias

O que foi dito anteriormente, tem como uma das consequências mais visíveis a centralidade do contribuinte nas relações de direito fiscal. O que ocorre nas três relações em que a relação tributária em sentido muito amplo se desdobra, ou seja: na relação constitucional, na relação administrativa e na relação obrigacional.

Ou seja, mais desenvolvidamente: na relação *de direito constitucional* entre o Estado, titular do poder tributário, e os contribuintes, destinatários do dever fundamental de pagar impostos, contribuindo para as despesas públicas em conformidade com a sua capacidade contributiva revelada na prática do correspondente *facto tributário*, *facto gerador* ou *pressuposto de facto* do imposto; na relação *de direito administrativo* entre a administração tributária e os contribuintes ou sujeitos passivos do imposto, em que aquela se apresenta munida do correspondente poder administrativo (um poder funcional) para aplicar as leis fiscais, praticando os correspondentes actos administrativos, os actos tributários¹⁷; na relação *de direito obrigacional* entre a Fazenda Pública e os devedores do imposto, uma relação de natureza *paritária*, em que aquela não dispõe de qualquer poder de autoridade, muito embora seja titular de um direito de crédito que tem de característico, face aos direitos de crédito comuns, apresentar-se rodeado de garantias especialmente reforçadas¹⁸.

Uma centralidade que tem concretização no lugar central e determinante que a actuação dos contribuintes têm no nascimento e

¹⁶ Daí a nossa proposta de eliminação desse preceito em “Ainda fará sentido o artigo 104.º da Constituição?”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, Coimbra: Almedina, 2015, 135 e ss.

¹⁷ Nos quais se incluem os próprios actos da competência da Administração Tributária no processo de execução fiscal. O que não admira, pois trata-se de actos de execução do acto tributário.

¹⁸ V. o nosso livro *Direito Fiscal*, cit., p. 233-238.

desenvolvimento das relações tributárias, praticando o correspondente facto tributário ou facto gerador do imposto. Daí que da não verificação deste decorra inevitavelmente ficar sem qualquer suporte a actuação do actor tributário que se segue, ou seja, da administração tributária. Pelo que a actuação desta, consubstanciada na edição do correspondente acto tributário, fica irremediavelmente prejudicada.

O que implica ter em consideração, de um lado, o significado e alcance da distinção entre o facto tributário e o acto tributário e, de outro, a inaceitável desconsideração por parte da jurisdição constitucional e da jurisdição administrativa dessa centralidade. Aspectos estes que merecem algumas reflexões.

Pois bem, enquanto o facto tributário faz nascer a relação tributária, constituindo-a, o acto tributário limita-se a verificar se aquele ocorreu ou não e, no caso de ter ocorrido, retirar as correspondentes consequências legais, procedendo à liquidação (em sentido amplo) do imposto, identificando o contribuinte e procedendo às diversas operações de determinação e apuramento do *quantum* do imposto a pagar. Operações cujo número e complexidade ou mesmo sofisticação dependem do tipo de imposto, sendo que elas se reconduzem em abstracto à determinação da matéria coletável (ou tributável) e da taxa ou alíquota (no caso de pluralidade de taxas ou alíquotas), ao apuramento da coleta mediante a aplicação da taxa ou alíquota à matéria coletável, que virá a coincidir com o imposto a pagar, quando não haja lugar a quaisquer operações junto da coleta como as bem conhecidas e importantes deduções à coleta em sede do IRS e do IRC, caso em que a liquidação não pode deixar de abarcar também estas deduções.

Daí que o facto tributário tenha *natureza constitutiva* da relação de imposto e o acto tributário disponha de *natureza verificativa*, ainda que esta configure uma *natureza verificativa constitutiva*, porquanto, uma vez praticado o acto tributário, os seus efeitos retrotraem ao momento da verificação daquele¹⁹. Por isso não admira que tenha sido em torno do facto tributário que se tenha constituído o direito fiscal, enquanto direito substancial que tem na actuação dos contribuintes a base de

¹⁹ Sobre a natureza das verificações constitutivas ou actos declarativos com efeitos constitutivos, v., por todos, XAVIER, Alberto, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra: Almedina, 1972, 421 e ss.; e ALMEIDA, Mário Aroso de Teoria geral do Direito Administrativo: O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo, 4.ª ed., Coimbra: Almedina, 2017, 203 e ss.

todo o edifício que suporta a sua autonomia dogmática. Assim a actuação dos contribuintes é absolutamente determinante face à dos demais actores tributários, sendo juridicamente chocante que possa haver impostos em que se prescinde dos contribuintes, resultando os mesmos de uma espécie de conluio entre o legislador fiscal e a administração tributária a que, eventualmente, se soma uma inadequada tutela jurisdicional dos tribunais, no que acabamos por ter “dois em um” ou, até mesmo, “três em um”.

Importante, nesta sede, é o paradigma ou parâmetro de validade do facto tributário e do acto tributário, pois, como referimos, são bem diversos. Com efeito, enquanto no respeitante ao facto tributário – uma actuação do contribuinte especialmente recorta na lei fiscal – estamos perante algo que releva do *direito constitucional*, sendo objecto de uma disciplina legal particularmente rigorosa por exigência constitucional, no que concerne ao acto tributário – um acto administrativo de identificação de um concreto contribuinte e de determinação de um concreto montante de um imposto – deparamo-nos com algo que releva do *direito administrativo*²⁰.

6. A dimensão intergeracional

Mas a visão das coisas que vimos de referir, não pode deixar de ser também perspectivada em termos diacrónicos, ou seja, segundo uma ideia de responsabilidade ou de solidariedade intergeracional. Assim, neste quadro de sustentabilidade económico-financeira do Estado heterónoma, tem de se articular o momento presente, a geração presente, com o futuro, com a geração ou gerações futuras. Pelo que importa assinalar que, quando afirmamos que o estado fiscal se suporta financeiramente em impostos, temos subjacente uma perspectiva diacrónica, que nos leva a precisar que o estado fiscal se suporta financeiramente em impostos actuais e em impostos futuros, porquanto a outra receita efectiva do Estado, o recurso ao crédito contraindo empréstimos, tenham estes a forma e sofisticação financeiras que tenham, resulta inequivocamente em impostos futuros, isto é, em impostos sobre as gerações futuras.

De facto, as receitas públicas são sempre impostos de hoje (os impostos) ou impostos de amanhã (os empréstimos), uma vez que os

²⁰ V., a este propósito, o que dizemos no nosso *Direito Fiscal*, cit., 235 e ss.

verdadeiros impostos acabam por ser, afinal de contas, sempre as despesas públicas, uma vez que o recurso ao crédito redundava quase sempre no exercício do poder tributário da comunidade estadual presente sobre as gerações vindouras. Por isso, o recurso ao crédito só faz sentido na medida em que as despesas a suportar com essas receitas públicas se repercutam beneficentemente sobre essas gerações, de modo a que possa afirmar-se que ocorre uma verdadeira antecipação e não uma pura transferência de gastos, constituindo assim um investimento no futuro que deve ser suportado também pela geração ou gerações do futuro. Assim, as despesas de que beneficiam apenas ou fundamentalmente os membros da geração actual, devem ser satisfeitas por receitas provenientes de impostos de hoje, pelo que a sua cobertura por empréstimos, mormente de longo prazo, representa uma transferência inaceitável de encargos para as gerações futuras, que estas terão de saldar com impostos. Uma situação que mais não é do que uma verdadeira “hipoteca do futuro” para que nos alertam alguns autores preocupados com a efectiva garantia dos direitos das gerações futuras²¹.

Por isso mesmo o suporte com os gastos da geração presente não deve ser transferido para impostos a pagar pelas gerações futuras. Ideia que, obviamente, não obsta a que para estas sejam transmitidos os gastos que de algum modo respeitem ao desenvolvimento de serviços e políticas públicas que as tenham por efectivos destinatárias, suportando os correspondentes impostos. Situação que ocorrerá se e na medida em que as despesas públicas actuais, satisfeitas com recurso ao crédito, constituam despesas de investimento que se reportem à realização das necessidades públicas das gerações futuras, as quais, ao beneficiarem do crédito obtido pela geração presente, devem suportar a correspondente contrapartida, arcando com os encargos dos empréstimos através do pagamento dos correspondentes impostos.

Por conseguinte, o que importa combater é o recurso ao crédito público pela geração actual, que se destine apenas ou basicamente a despesas correntes desta geração, pois, nessa situação, a geração ou gerações futuras acabarão por suportar as despesas inerentes a esse crédito público que lhes são totalmente alheias. Uma realidade que é preciso

²¹ V., por todos, MORENO, Natália de Almeida, *A Face Jurídico-Constitucional da Responsabilidade Intergeracional*, Estudos Doutoramento & Mestrado, n.º 9, Coimbra: Instituto Jurídico – FDUC, 2015; e INNERARITY, Daniel, *O Futuro e os seus Inimigos. Uma defesa da esperança política*, Alfragide: Teorema, 2011.

combater, dado o grau de iniquidade, senão mesmo de crueldade, sobre a geração ou gerações futuras que constitui, o qual está longe de ser combatido, antes bem pelo contrário, com a narrativa superlativa – internacional, constitucional e legal – que, desde há alguns anos, vem sendo dirigida à protecção dos direitos fundamentais das gerações futuras.

Em suma, o suporte financeiro do Estado é um suporte heterónimo, constituído fundamentalmente por impostos – impostos sobre a geração presente e impostos sobre a geração ou gerações futuras.

III. Os actuais desafios às fundações do estado fiscal

Pois bem, as fundações da tributação que descrevemos enfrentam presentemente desafios enormes que importa mencionar, os quais têm a ver com crescente insustentabilidade estrutural do estado fiscal, a erosão estrutural e finalística que vem afetando a figura dos impostos, a alteração do tradicional papel dos actores tributários e, bem assim, com alguns dos problemas mais prementes da tributação actual.

7. A crescente insustentabilidade estrutural do estado fiscal

Como referimos, o estado fiscal tem por verdadeiro pressuposto existencial uma economia livre ou de mercado em que os indivíduos e suas organizações empresariais cooperam ou colaboram na produção dos bens e serviços, recebendo a respectiva contrapartida por essa participação. Pois é esta contrapartida, os bens e serviços assim produzidos e os activos assim obtidos e consolidados que podem constituir os pressupostos de facto ou facto gerador dos impostos. Ora, o que é observável a olho nu é a crescente insustentabilidade desse pressuposto existencial, o que conduz à correspondente insustentabilidade do estado fiscal²².

Estamos aqui verdadeiramente perante uma dimensão estrutural, a qual apresenta crescentes falhas que, na expressão de *Vito Tanzi*, constituem diversas “térmitas” do Estado, uma realidade que, ligada às naturais deficiências, afeta tanto a “mão invisível” do mercado como

²² Para as diversas manifestações da insustentabilidade do estado fiscal que, para além da estrutural de que cuidamos, temos a económico-financeira, a ecológica, a social e a política, v. o nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., 125-160.

a “mão invisível” do Estado, pondo em causa o estado fiscal²³. O que tem expressão em múltiplas manifestações da actual realidade em que se move a economia de mercado e o Estado de Direito, com destaque para o que constitui a chamada *financeirização da economia* e o *capitalismo intelectual* assentes na sobrevalorização, respectivamente, da complexa e sofisticada intermediação no financiamento da economia, que leva a valorizar os *shareholders* em total detrimento dos diversos *stakeholders*, e da propriedade intelectual em que, muito embora os bens e serviços por esta proporcionados sejam produzidos a custo tendencialmente zero, levam a uma atribuição de direitos suportada por um estado fraco ou capturado, em larga medida imposta pelo poder, ou melhor pelo poderio, dos titulares de alguns desses direitos. O que acaba subvertendo tanto o mercado como o estado, anulando por completo a dialéctica de um adequado equilíbrio entre estas duas instituições que, como é sabido, fez o sucesso do Estado de Direito Democrático e Social de que tanto o Ocidente se orgulha.

No respeitante à financeirização da economia, assistimos à crescente instauração de um capitalismo de *shareholders* que, se não é a negação pura e simples do capitalismo assente num mercado concorrencial e objecto de regulação estadual ao serviço do bem comum da comunidade, é a subversão do tradicional capitalismo de *stakeholders*. Pois um tal fenómeno descaracteriza por completo o papel do mercado como instância insubstituível de cooperação empenhada dos membros da comunidade na produção dos bens e serviços através da disponibilização dos correspondentes factores ou elementos de produção. O que tem como consequência inafastável pôr em causa, correlativamente a essa falta de cooperação, a referida distribuição primária dos rendimentos, riqueza e bem-estar entre os diversos membros da comunidade.

Em sede do *capitalismo intelectual*, baseado numa sobrevalorização tendencialmente totalitária da propriedade intelectual, criada, gerida e rentabilizada num quadro de exploração e monopolização por um

²³ Sobre a mão invisível do mercado e do Governo, v. TANZI, Vito, *Termites of the State. Why Complexity leads to Inequality*, New York: Cambridge University Press, 2018, 66, 199 e 312 e s. V. também, tendo em conta algumas das novas limitações e feições do estado, SILVA, Suzana Tavares da, *O Sector Eléctrico perante o Estado Incentivador, Orientador e Garantidor*, Tese de Doutoramento apresentada e defendida na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2008, 1 e ss.; e SILVA, João Nuno Calvão da, *Mercado e Estado. Serviços de Interesse Económico Geral*, cit., p. 35 e ss.

limitado número de actores e em domínios, como o digital, o farmacêutico, o de entretenimento, o desportivo, etc., é visível a total ausência de efectiva concorrência e da imprescindível função social da propriedade que suportam o equilíbrio da remuneração dos elementos ou factores de produção, ou seja, mais especificamente, o equilíbrio entre o trabalho e o capital. Pois os direitos de propriedade, na versão desta propriedade intelectual, acabam por suportar verdadeiros monopólios para os que solicitam ou impõem a protecção comunitária de tais direitos a um Estado fraco e sem verdadeira autonomia.

Um fenómeno que é particularmente visível no domínio da *economia digital*, para a qual vêm transitando quer uma parte muito significativa dos serviços quer também alguns bens que estão abertos à conversão em serviços, em relação à qual não só a propriedade intelectual cresceu exponencialmente, como subverteu por completo a distribuição primária de rendimentos e, por conseguinte, o acesso aos serviços e aos bens por ela proporcionados. O que, de algum modo, põe em causa os próprios alicerces das diversas sustentabilidades do Estado²⁴. Com efeito, relativamente à economia digital, não encontramos um modo de produção e de distribuição de bens e serviços correspondente ao da clássica economia dos séculos XIX e XX, em que a alocação dos meios de produção e da riqueza assim como a distribuição dos rendimentos e dos bens assentava no funcionamento do mercado dos meios de produção e dos bens e serviços, no qual, embora cada uma a seu título, acabava por envolver a generalidade da população. Pois, na economia digital o dono ou o proprietário da empresa ou do negócio, as mais das vezes é o titular dos direitos da correspondente propriedade intelectual, acabando por ser tendencialmente o dono de tudo - dos meios de produção e dos produtos, sobretudo serviços -, ficando pouco para alocar e distribuir, como remuneração dos meios de produção aos demais membros da comunidade.

Ora, perante esta falha estrutural do sistema de economia de mercado, não vemos como seja possível encontrar uma solução que possa ser pedida ao Estado, cujo funcionamento assenta numa intersecção concretizada numa partilha equilibrada entre o mercado, a esfera privada, e o Estado, a esfera pública, em que, para além da manutenção

²⁴ Para a compreensão da actual realidade dessa insustentabilidade sistémica do Estado, v. TANZI, Vito, *Termites of the State. Why Complexity leads to Inequality*, cit., 119 e ss., 198 e s., 232, 264 e 314.

de uma separação essencial entre o que cabe a cada uma destas esferas, o Estado não pode substituir o mercado, limitando-se antes a complementá-lo ou corrigi-lo quando se verificarem alguma das suas tradicionais falhas. Assim e tendo em consideração as funções de alocação de recursos e de distribuição de rendimentos, que cabe a cada uma destas esferas, embora entre a distribuição primária, levada a cabo pelo mercado, e a redistribuição, a cargo do Estado, haja espaço para mais mercado ou mais estado em função dos programas políticos das forças democráticas que formam os governos, do que não há dúvidas é de que o estado não pode substituir em situações de normalidade o papel que cabe ao mercado e vice-versa²⁵.

Embora seja de acrescentar que a distribuição primária levada a cabo pelo mercado não seja nem natural nem legítima *a priori*, como se fosse algo de transcendental, antes é, resultado, em larga medida, da actuação do próprio Estado consolidada durante um passado mais ou menos longo e materializada numa estrutura que inclui todas as políticas, todas as instituições e toda a armadura jurídica concretizada nas múltiplas regulações diretas (consubstanciada na disciplina constitucional, legal e regulamentar) ou indiretas (materializada na autoregulação dos protagonistas do mercado dentro de um quadro regulatório mais ou menos estrito). A distribuição dos rendimentos, da riqueza e do próprio bem-estar não passa ao lado da ação do Estado, pois este, não pondo em causa a distribuição primária cargo do mercado, influencia-a, primeiro *ex ante*, com as políticas, as instituições e a correspondente armadura jurídica e, segundo *ex post*, com políticas redistributivas específicas, principalmente de natureza fiscal, em que têm especial relevo os impostos e o gasto público, ao lado da regulação e política monetárias.

8. A erosão da figura dos impostos

Tendo presente que o estado fiscal é o estado que financeiramente se ancora na figura dos impostos, impõe-se naturalmente que esta comporte um conceito homogéneo e sólido como sucedeu no século

²⁵ O que leva à questão da própria legitimidade dos impostos e do Estado, como, oportuna e com grande profundidade, nos interpela BOUVIER, Michel, “Quel le légitimité de l’impôt? Quelle légitimité de l’État fiscal? Quel nouveau modèle fiscal pour quel nouvel État?”, comunicação que abriu o Congresso Internacional cujas participações integram este livro.

passado. Um conceito que tem subjacente uma divisão dicotómica dos tributos segundo a qual há uma separação muito clara entre os tributos de estrutura unilateral ou impostos dos tributos de estrutura bilateral ou taxas e contribuições financeiras²⁶, ainda que possa haver espécies relativamente diversificadas a nível legal e até, em alguma medida, a nível constitucional. O que exige insistir na distinção entre os dois referidos tipos de tributos, tendo em devida consideração não só a diferença estrutural em que se materializa, como sobretudo o profundo sentido e alcance que comporta, designadamente em sede da sua legitimidade comunitária ou social, do seu específico regime jurídico-constitucional e da sua inserção na fiscalidade que, ao constituir a medida da carga e esforço fiscais, permite a comparabilidade, designadamente internacional, dos sistemas fiscais.

E tendo em conta aqui apenas o primeiro dos aspectos, parece evidente que a lógica e razão de ser de uns e de outros tributos é radicalmente diferente. O que se revela, de forma inequívoca, em sede da legitimidade comunitária ou social, pois enquanto os impostos têm por suporte mais uma *legitimidade política* ou de Estado, em geral reportada ao voto popular democrático, os tributos bilaterais têm por base mais uma *legitimidade económica* ou de mercado reportada a uma troca individual ou grupal de utilidades. Assim, enquanto os impostos são tributos *sem causa*²⁷ assentes, de um lado, no poder tributário puro e simples do Estado e, de outro, na capacidade contributiva dos destinatários deste poder, os tributos bilaterais têm por efectivo suporte uma *causa específica* constituída pela prestação pública a que a taxa ou contribuição serve de contraprestação, suportando-se esta no poder tributário inerente ao próprio poder de prestação pública a que o tributo bilateral serve de contraprestação²⁸.

²⁶ Contribuições estas que sejam tributos bilaterais, uma vez que as contribuições foram (e, por vezes, continuam a ser) outro nome para designar os impostos. Pois diversos impostos eram tradicionalmente designados por contribuições, uma expressão que foi adoptada no quadro da filosofia liberal da segunda metade do século XIX, que via no indivíduo um cidadão livre e titular exclusivo dos seus direitos, que pagava prestações ao estado não porque este tivesse o poder de lhas impor, mas antes porque ele, como cidadão, tinha a obrigação de as realizar.

²⁷ Ou melhor sem causa específica, porquanto sempre se pode dizer que o conjunto dos impostos tem por causa geral servirem de contraprestação ao conjunto dos serviços e políticas públicas do estado.

²⁸ Para a diferença em sede do regime jurídico-constitucional e da sua inserção na fiscalidade, v. o nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., 39-58.

Ora, o que vimos assistindo, sobretudo desde que entrámos no presente século, é à crescente criação de verdadeiros impostos sob o nome de taxas ou de contribuições financeiras, com o visível fito de escaparem aos escrutínios dos impostos exigidos pelo Estado de Direito. De facto, olhando para algumas taxas e contribuições financeiras, que têm vindo a ser estabelecidas, não podemos deixar de concluir que a maior parte delas constitui verdadeiros impostos, impostos especiais cuja especialidade pode ter diversas expressões que não põem, todavia, em causa a generalidade das notas que caracterizam os impostos nem a lógica estadual que a estes se reporta. Entre esses falsos tributos bilaterais temos, em Portugal, dois grandes grupos: o que integra um dos segmentos do que designamos por Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas paralelo, ou socorrendo-nos da sigla, “IRC paralelo”; outro, que é constituído por tributos municipais, designados taxas, que a pressão provocada pela necessidade de mais receitas vem impondo quase sem critério²⁹.

No que concerne ao primeiro grupo, é de referir que o fenómeno do “IRC paralelo” se traduz num cada vez mais importante conjunto de tributações, mais ou menos avulsas, sobre as empresas criadas ao lado do IRC. Um fenómeno que está, em larga medida, ligada ao facto de o IRC ter sido objecto de acentuado desagravamento patente sobretudo no facto de a sua taxa nominal ter descido significativamente, pois de 36% em 1989 caiu para 21% em 2015, a qual é consequência, por sua vez, do ambiente de concorrência fiscal que se instalou entre os Estados para atrair investimento no actual quadro de globalização económica e de internacionalização das situações e relações tributárias em relação às quais é visível a limitação da soberania tributária dos Estados.

A respeito destas tributações, podemos referir, de um lado, as tributações autónomas e as derramas, municipal e estadual, que se reportam

²⁹ Para mais desenvolvimentos, v. o nosso estudo “Que sistema fiscal para ao século XXI?”, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, vol. XCV, Tomo I, 2019, p. 1 – 41. E para a consideração de um desses pretensos tributos bilaterais, v. NABAIS, José Casalta / SANTOS, Marta Costa “Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético – um imposto sob outro nome”, *Revista Portuguesa de Direito Constitucional*, 2 (2022), 41- 80. Relativamente à tributação das empresas, v., igualmente, o nosso livro *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.^a ed., Coimbra: Almedina, 2018.

ao rendimento empresarial, e, de outro lado, as que constam de legislação avulsa, como a contribuição sobre o sector bancário, a contribuição extraordinária sobre o sector energético, a taxa de segurança alimentar, a contribuição sobre a indústria farmacêutica e o adicional de solidariedade sobre o sector bancário. Tributações que se distribuem por três círculos concêntricos: o mais pequeno que integra as assim designadas “taxas de tributação autónoma”, que mais não são do que tributações autónomas sobre certas despesas; o círculo intermédio que é composto pelas sobretaxas de IRC, como são a derrama municipal e a derrama estadual; e o círculo maior que é constituído pelas tributações referidas de natureza sectorial³⁰.

Por seu turno, em sede municipal, temos verdadeiros impostos locais, embora criados sob o nome de taxas e, no futuro, por certo também sob o nome de contribuições, em virtude da alteração do Regime de Financiamento das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais³¹, que passou a integrar nas receitas municipais constantes do seu art. 14.º, nos termos da sua nova alínea e), as resultantes “da cobrança de contribuições, designadamente em matéria de protecção civil, nos termos da lei”. Alteração que teve em conta e constitui verdadeiro aproveitamento oportunístico da circunstância de o Tribunal Constitucional, ao declarar a inconstitucionalidade com força obrigatória geral da taxa municipal de protecção civil, que havia sido instituída em alguns municípios, se ter limitado a concluir que a mencionada taxa não constituía uma verdadeira taxa, suspeitando-se que a ter o *nomem iuris* de contribuição poderia ter ficado imune a um juízo de inconstitucionalidade, assim se abrindo caminho para o branqueamento constitucional de mais um imposto escondido sob um outro nome³².

9. A alteração do papel dos actores tributários

Também relativamente ao papel dos actores tributários se assiste presentemente a alterações muito significativas. Papéis que são, pela

³⁰ V. o nosso estudo “Justiça fiscal, estabilidade financeira e as recentes alterações do sistema fiscal português”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, cit., 236 e ss.

³¹ Levada a cabo pela Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto.

³² Para maiores desenvolvimentos, v. o nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., 4 e ss.

ordem cronológica e lógica: o legislador fiscal, que cria ou institui em abstracto o imposto e regula necessariamente os seus elementos essenciais; o contribuinte que pratica o facto tributário, facto gerador ou pressuposto de facto do imposto, que não pode deixar de se reconduzir a manifestações da capacidade contributiva; e a administração tributária que dita o acto tributário ou acto de liquidação do imposto, através do qual se identifica o contribuinte ou devedor do imposto e se determina o montante do imposto a pagar.

Quadro que tem vindo a sofrer importantes modificações que alteraram o papel de cada um dos actores tributários. A este respeito é de sublinhar que o actor que, ao menos aparentemente, mais transformado viu o seu papel foi, sem dúvida, a administração tributária. O que, naturalmente, teve reflexos importantes no papel dos outros actores, pois a administração tributária não só ampliou significativamente a sua ação face à do legislador fiscal como viu profundamente modificada a sua actuação em sede da administração ou gestão dos impostos que transferiu, em larga medida, para os contribuintes, sobretudo as empresas.

Referindo-nos apenas às transferências de tarefas do legislador fiscal para a administração tributária e desta para as empresas³³, diremos que é vidente o crescente papel da administração tributária na disciplina jurídica dos impostos, incluindo, por vezes, matérias da reserva de lei. O que tem sido levado a cabo através de uma imensa teia de orientações administrativas editadas sob diversas formas, embora por via de regra através de circulares³⁴. Trata-se de regulamentos internos que, em virtude da exigência em sede de densidade do princípio da legalidade fiscal, concretizada no princípio da tipicidade, eram os únicos regulamentos tradicionalmente admissíveis, que se limitavam apenas a contribuir para a interpretação e aplicação uniforme das leis fiscais. Algo que, todavia, hoje em dia não acontece,

³³ Para maiores desenvolvimentos e, sobretudo, para os outros aspectos – a governamentalização das leis fiscais e a exclusão dos novos impostos sob a designação de taxas ou de contribuições financeiras da fiscalidade relevante para o apuramento da carga e esforço fiscais - v. o nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., 107-119.

³⁴ Tradicionalmente apresentadas sob a forma de instruções, circulares, ofícios-circulares, ofícios-circulados, despachos normativos, regulamentos, pareceres, etc. V. a nossa crítica em *Direito Fiscal*, cit., 196 e ss.

dada a extensão e intensidade da disciplina contida nesses ditos regulamentos internos.

Por seu lado, no respeitante à alteração da tradicional administração tributária, que era uma *administração activa* em sede de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, verificamos que se transformou numa *administração passiva*, uma administração basicamente de controlo, fiscalização ou supervisão, no quadro de uma administração tributária em dois degraus orgânicos: um primeiro degrau de *administração privada*, a cargo sobretudo das empresas que levam a cabo a administração operacional dos impostos; e um segundo degrau de *administração pública* a quem cabe sobretudo um papel de controlo, fiscalização ou supervisão³⁵. Pelo que, no que a este aspecto respeita, passámos de uma administração ou gestão *pública* para uma administração ou gestão *privada* dos impostos.

Mas ao lado desta alteração, outra se vem revelando em sede do exercício da sua actividade de controlo, fiscalização ou supervisão, em que a administração tributária adopta um *papel proactivo* face aos contribuintes, acompanhando e aconselhando estes no cumprimento das inúmeras obrigações tributárias acessórias que o actual sistema de administração privada implica, de modo a prevenir e evitar comportamentos ou formas de actuação que redundem em incumprimento dessas obrigações cuja reacção *a posteriori* tem inúmeros inconvenientes e enormes custos. Muito embora este novo relacionamento da administração tributária com os contribuintes e demais sujeitos passivos das relações tributárias, possa conduzir a um certo *dualismo*, porquanto acabamos por ter: um sector da administração tributária especialmente *cooperativa* com os grandes contribuintes³⁶, e um sector da administração tributária mais *interventiva*, como era tradicionalmente toda a administração tributária, com os demais contribuintes³⁷.

³⁵ V. a tal respeito, o nosso *Direito Fiscal*, cit., 326 e ss.

³⁶ Modelo cooperativo assente nas novas unidades orgânicas criadas nos tempos mais recentes, que têm por base uma estrutura de natureza matricial, como são a Unidade de Grandes Contribuintes (UGC) e a Unidade de Gestão da Relação com os Contribuintes (UGRC).

³⁷ V. o nosso estudo “Algumas considerações relativas à inspecção tributária”, em *Estudos de Direito Administrativo Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2020, p. 7-35, e o nosso *Direito Fiscal*, cit., 295 e ss.

10. Os problemas mais prementes da tributação actual

Nesta sede vamos referir dois dos problemas que os sistemas fiscais presentemente enfrentam: o crescente desgaste do mundo físico que tem constituído a base da generalidade dos impostos e a progressiva digitalização da economia, de um lado, e a visível pressão fiscal sobre as realidades físicas, de outro³⁸.

10.1. O desgaste do mundo físico e a digitalização da economia

Os avanços tecnológicos a que temos assistido estão na base do surgimento de realidades como novas formas de prestação de trabalho, novas formas de pagamento e novas fontes de riqueza. E se algumas delas se mostram perfeitamente compatíveis com os actuais sistemas fiscais e outras exigem apenas algumas adaptações ou reinterpretações de conceitos à luz da tendência actual, há outras que demandam uma alteração mais profunda ou até disruptiva no desenho dos sistemas de tributação à escala global.

A OCDE encabeçou um grupo que tem estado a analisar o plano BEPS tentando prevenir algumas das alterações ocorridas no mundo físico que influenciam de modo determinante a arrecadação de receitas pelos Estados através de impostos sobre as empresas. Assente na ideia de que o Estado com poder tributário deveria ser o Estado da fonte, deixou de fora situações em que é difícil definir ou identificar o Estado ao qual pode ser reconhecida essa legitimidade. A deslocalização da produção e a transformação de conteúdos com existência física em bens incorpóreos ou a transformação da forma como os serviços são prestados são disso um exemplo. Até as formas de produção foram alteradas e a imputação de um resultado a uma entidade com existência física tornou-se difícil.

Assistimos, de resto, a uma introdução massiva de algoritmos e, sobretudo de algoritmos criadores, num quadro de *machine learning* e de inteligência artificial que suportam as novas tendências na produção e permitem a criação de redes descentralizadas de troca de informação suportes de novas formas de comunicar sem filtros. Realidades que, ao nível dos sistemas de pagamento, originou a criação de novas formas

³⁸ Seguimos aqui o que dissemos em NABAIS, José Casalta / LAVOURAS, Maria Matilde, “Reforma do sistema fiscal”, em SARMENTO, Joaquim Miranda (Coord.), *Uma Reforma Fiscal para o Século XXI*, PSD / CEN, Novembro de 2021, 28 e ss.

de pagamento através de meios que não são moeda com curso legal, facto que dificulta a sua detecção e, por conseguinte, a sua tributação.

Também a alteração dos padrões de consumo e das formas de aquisição e pagamento de bens e serviços, durante a pandemia COVID-19, incrementaram a desmaterialização dos processos de aquisição e pagamento e catapultaram novos modelos de negócio, alguns deles já conhecidos, de que constituem exemplos as transações sem intermediação (negócios *peer-to-peer*), os registos em redes tecnológicas (*distributed ledger technology*) e a *blockchain*³⁹. Limitando-nos a uma nota sobre estas realidades é de assinalar que os “negócios *peer-to-peer*”, que permitem a eliminação ou a redução drástica dos custos de transação, colocando frente a frente vendedores e compradores, levantam a importante questão de saber como devem ser tratados os rendimentos obtidos por estas transações e pelas plataformas que podem ser utilizadas para que os mesmos se verifiquem.

Por seu turno, o processo de digitalização da economia das últimas décadas trouxe-nos a um mundo até agora desconhecido. Um fenómeno cuja dispersão geográfica acontece a vários ritmos e, dependendo da vertente em causa, com implicações também muito diferentes, sendo certo que nem sempre essa diversidade é negativa, podendo beneficiar de modo mais intenso os países com sistemas fiscais mais simples e com tributações mais baixas. Especial relevo para efeitos de tributação têm as alterações à forma como se fazem negócios, não só a nível internacional como a nível nacional, com o recurso acrescido a contractos auto-executáveis (*smart-contracts*), o encurtamento dos processos e dos pagamentos mercê da possibilidade de utilização de meios de comunicação cada vez mais sofisticados, eficazes e fiáveis. Pois o crescimento do comércio electrónico indirecto foi acompanhado por idêntica tendência nas trocas enquadradas em comércio electrónico directo, acontecendo que, em alguns casos, todo o processo produtivo é desmaterializado e desenvolvido em rede.

Alterações tecnológicas que provocaram alterações profundas também nos sistemas de produção, nas formas de trabalho e nos mecanismos utilizados para garantir reservas de valor, as quais embora proporcionem instrumentos de análise de dados capazes de garantir

³⁹ Refira-se que as transações sem intermediário são conhecidas por “negócios P2P” e as *Distributed Ledger Technology* por DLTs.

celeridade e confiabilidade, podem ter um alcance restrito não só por razões relacionadas com a exigência de privacidade dos dados, como também pelas limitações da própria tecnologia e do tipo de dados disponíveis.

10.2. A pressão fiscal sobre as realidades físicas

À medida que a digitalização da economia cresce e aumenta a prática de factos tributáveis sem pegada visível, aumenta a dificuldade em delimitar o conceito de capacidade contributiva, a base de incidência e, até mesmo, dos correspondentes sujeitos passivos dos impostos. É que tudo o que não tenha existência física é volátil e facilmente deslocável de território, o que permite evitar ou esvaziar de facto o poder tributário dos Estados e forçar estes a concentrarem-se em realidades que se revelem mais facilmente detetáveis ou materializáveis.

Os índices da capacidade contributiva – o rendimento e o património em si mesmos ou utilizado na aquisição de bens e serviços - necessitam de nova contextualização. Num mundo em que o imaterial se assume como preponderante, o património deixou de corresponder apenas a realidades com existência física e a fácil deslocalização das fontes de rendimento impede uma aplicação eficaz e equitativa das normas de tributação. A par da diminuição da importância do património imobiliário, a diversificação das fontes dos rendimentos de capital e a origem de novas formas de trabalho impõem uma reflexão profunda sobre as fundações da tributação.

De entre as transformações no mercado laboral a mais impactante resulta do *nomadismo digital*, por ser um modelo de prestação de trabalho que permite a alternância, quase constante, de locais de trabalho. Como a permanência em cada local é transitória, nem sempre estão preenchidos os requisitos para que os trabalhadores ou prestadores de serviços sejam tratados como residentes ou como residentes não habituais. Nalguns casos, nem sequer é viável a aplicação do regime de tributação dos rendimentos obtidos por não residentes.

Embora este modelo de trabalho não seja adequado a todo o tipo de funções, abrange um leque cada vez mais alargado de tarefas e de pessoas, desde os migrantes sazonais (*snowbirds*) aos trabalhadores temporários, passando pelos jovens empreendedores, sem esquecer os “empresários de sucesso”. As especificidades de que se reveste impedem a determinação apriorística de todos os casos, em que estamos perante

situações em que foi quebrado o ciclo de dependência do indivíduo face a um determinado Estado. Ao romper-se a conexão com um território ou Estado, os nómadas digitais transformam-se numa espécie de “apátridas fiscais”, podendo os seus rendimentos ser tributados como rendimentos obtidos por não residentes.

De resto, a preocupação em atrair actividades de elevado valor acrescentado tem estimulado os Estados a criarem condições físicas e legais para acolherem este tipo de “trabalhadores”, procedendo às adaptações dos regimes fiscais e legais de permanência que permitam uma diferenciação positiva dos seus rendimentos face aos dos residentes. Uma discriminação conseguida, maioritariamente, através da aplicação de uma taxa ou de um leque de taxas mais baixas de imposto. Mas há casos em que até o fluxo, o volume e a procedência dos rendimentos são difíceis de detetar, como sucede quando não existe um estabelecimento permanente ao qual possam ser imputados, impedindo o Estado da fonte de os tributar ou, no caso de bens e serviços incorpóreos, até de detetar o seu consumo. Fica, apenas, disponível a hipótese de eleger como factor de conexão a um determinado território, o consumo de bens e serviços e, a partir daí, determinar um rendimento potencial dos consumidores (pessoas físicas).

O fenómeno dos nómadas digitais pode ser mimetizado pelo mundo empresarial, mediante a figura das empresas digitais. Algumas das mais conceituadas e valorizadas empresas à escala mundial não desenvolvem a sua actividade a partir de uma estrutura física. O recurso a plataformas de trabalho colaborativo (*coworking*) ou ao teletrabalho (*home office*), incluindo a prestação de trabalho por nómadas digitais, permitem contar com a contribuição de trabalhadores espalhados um pouco por todo o globo, sem necessidade de despender um elevado volume de recursos com custos operacionais, nomeadamente com instalações. Também aqui se colocam dificuldades de determinação dos fluxos financeiros, problemas estes majorados nos casos de serviços e bens digitais. O que sobra, neste caso, é a possibilidade de tributação quer dos rendimentos colocados à disposição dos trabalhadores, quer os lucros distribuídos, com as ressalvas já referidas⁴⁰.

⁴⁰ Para maiores desenvolvimentos, v. NABAIS, José Casalta / LAVOURAS, Maria Matilde, “Reforma do sistema fiscal”, SARMENTO, Joaquim Miranda (Coord.), *Uma Reforma Fiscal para o Século XXI*, cit., 19-32.

Resumo: O Autor começa por referir o sentido do Estado de Direito como um Estado assente no conceito ocidental de constituição, vinculado assim ao primado da pessoa humana e à forma de produzir e distribuir na economia de mercado. Em correspondência, apresenta o Estado Fiscal como um Estado suportado financeiramente na referida economia, que, em termos subjectivos, se baseia no dever fundamental de pagar impostos e na centralidade dos contribuintes nas relações tributárias numa perspectiva também intergeracional. Termina com os desafios actuais traduzidos na insustentabilidade fiscal do Estado, na erosão da figura dos impostos, na alteração do papel dos actores tributários e nos problemas decorrentes do desgaste do mundo físico, da digitalização económica e da pressão fiscal sobre as realidades físicas.

Palavras-chave: Estado de Direito, conceito ocidental de constituição, primado da pessoa humana, Estado fiscal, dever fundamental de pagar impostos, centralidade dos contribuintes, erosão da figura dos impostos, desgaste do mundo físico, economia digital

Abstract: The author begins by analyzing the concept of the Rule of Law and his association to a state based on the Western concept of constitution, linked to the primacy of the human person and to the production and allocation on a market economy. Correspondingly, he presents the Fiscal State as a state financially supported by the above-mentioned economy, which, in subjective terms, is based on the fundamental duty to pay taxes and on the centrality of the taxpayers on tax relations, considering those relations, also, from an intergenerational perspective. It ends with the reference to the influence of current challenges on the fiscal unsustainability of the state, the erosion of the tax figure, the variable role of tax players and the problems arising from the wear and tear of the physical world, economic digitalisation and fiscal pressure on physical realities.

Keywords: Rule of law, western concept of constitution, primacy of the human person, fiscal state, fundamental duty to pay taxes, centrality of taxpayers, erosion of the tax figure, wear and tear of the physical world, digital economy

[3]

A JUSTIÇA DOS TRIBUTOS

✉ (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/3>)

HELENO TAVEIRA TORRES*

1. A função justiça no Sistema Constitucional Tributário

A noção de justiça tributária variou segundo as épocas e as formas de tributação. No passado o patrimônio individual e a produção agrícola foram os índices principais de aferição de capacidade econômica e, como justo, na Idade Média, predominava o destino das receitas justificado pelo “bem comum”; mais tarde, passou-se para os fatos signos presuntivos de riqueza e para os fatos com demonstração de capacidade contributiva, tendo-se a destinação da arrecadação dos tributos dirigida para atender à despesa pública e aos custos dos direitos fundamentais. Como se percebe, a justiça tributária é substantiva, por ser materialmente qualificada segundo certos critérios.

Adolf Wagner inicia seu capítulo sobre justiça tributária com uma desafiadora indagação: “*che cosa è il giusto?*”.¹ É certo que a aplicação justa dos tributos, individualmente, não se pode bastar com conjeturas de cunho filosófico, à guisa de uma utópica *justiça distributiva*, em uma correlação entre meios e fins, sempre aleatórios e variáveis no tempo e nas concepções teóricas. Essa constatação, porém, não deve desanimar o jurista na busca dos critérios de justiça do sistema tributário e dos tributos, isoladamente considerados.

* Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), Brasil. Advogado. ORCID: 0000-0003-3694-8453.

¹ WAGNER, Adolfo, *La scienza delle finanze*, Trad. Maggiorino Ferraris e Giovanni Bistolfi, Torino: Unione Tipografica, 1891, 884. Para um exame da relação entre segurança jurídica e justiça tributária, veja-se ainda: GUTMANN, Daniel. “Du droit à la philosophie de l’impôt”, *Archives de philosophie du droit*, Paris: Dalloz, 2002, 7-14.

A “segurança”, *per se*, ao lado da “justiça” e da “liberdade”, formam os valores clássicos do direito de qualquer sociedade livre, justa e igualitária. Para Gustav Radbruch, ainda que numa concepção ontológica, a *segurança* seria um *subprincípio da justiça*,² porque, dada a dificuldade para se fixar o “justo”, ao menos deve-se procurar fixar aquilo que é “jurídico”, como equivalente a “seguro”. Em face dessa necessária complementação, diz, então, Radbruch: “Ainsi le bien commun, la justice, la sécurité se révèlent comme les buts suprêmes du droit”.³ Ainda que esta seja uma assertiva coerente sob a égide de um modelo metafísico, de valores absolutos, na atualidade, ainda que esses valores tenham uma escala de preferibilidade diferenciada, todos os valores⁴ (*pluralismo axiológico*) informam a produção legislativa ou perpassam a hermenêutica nos múltiplos atos de “aplicação do Direito”.⁵

Essa *segurança jurídica substantiva* do Sistema Constitucional Tributário, como não poderia deixar de ser, abrange a concretização dos critérios e valores de *justiça*,⁶ como é o caso daqueles de determinação da capacidade contributiva, da generalidade, da não discriminação e da vedação de privilégios. Como observa Michel Bouvier: “*La légitimité du pouvoir fiscal est aujourd’hui principalement liée à la sécurité fiscale*

² Eduardo Garcia Maynez fazia preponderar o valor justiça, cf.: GARCIA MAYNEZ, Eduardo, “Justice and legal security”, *Philosophy and Phenomenological Research*, 9/3 (1949), 496-503.

³ RADBRUCH, Gustav, Le but du droit, in: L’Institut International de Philosophie du Droit et de Sociologie Juridique. *Le but du droit*: bien commun, justice, sécurité, Paris: Sirey, 1938. t. 3. 48. Outros, como Coing, preferem ver na “paz” o fim precípua do direito, o que evoca necessariamente a “segurança”, por esta condição necessária daquela. *In verbis*: “La paz y el derecho son coetáneos y simultáneos; el derecho aporta la paz, y la paz es el presupuesto del desarrollo del derecho” (COING, Helmut. *Fundamentos de filosofía del derecho*, Trad. Juan Manuel Mauri, Barcelona: Ediciones Ariel, 1961, 34).

⁴ Seguindo o subjetivismo de Müller-Freienfels, cf.: STERN, Alfred., *Filosofia de los valores*, 2. ed., Buenos Aires: Fabril, 1960, 134.

⁵ ELST, Raymon Vander, Justice et sécurité juridique, *Justice et argumentation*, Essais à la mémoire de chaïm Perelman, Bruxelles: Bruylant, 1986. 21.

⁶ Como bem observou Hegel, o sistema dos impostos vive o paradoxo de que ele deve ser absolutamente justo, ao mesmo tempo em que cada qual deve contribuir na proporção da grandeza da sua posse, o que nem sempre pode ser calculado com justeza e precisão. HEGEL, George Wilhelm Friedrich, *O sistema da vida ética*, Trad. Arthur Morão, Lisboa: Edições 70, 1991. 81.

qu'il peut assurer aux contribuables".⁷ Em matéria tributária, deveras, não basta a legalidade e a isonomia, é preciso adicionar requisitos de aferição da justiça individual e sistêmica, não importa quão perfeito seja o sistema tributário.

Dentre outros requisitos, os tributos devem ser distribuídos uniformemente entre os indivíduos (princípios da *personalidade*, *generalidade* e *universalidade*), e, "*pour être juste, l'impôt doit être uniforme*",⁸ nas palavras de Gaston Jèze, a existência de *privilégios* parece ser algo injustificável (princípio da *não discriminação* tributária), e a tributação mais gravosa conforme a demonstração de riqueza um lugar-comum (princípios de *proporcionalidade*, *capacidade contributiva*, *progressividade* e *vedação ao efeito de confisco*). Como afirma Tipke: "Um tributo injusto não se justifica em um Estado de Direito, mesmo se quanto ao mais preenche otimizada todas as máximas tributárias".⁹ Daí falar-se em uma *Ciência da Justiça Tributária*, como modelo de análise sistêmica com fins de justiça.

Cabe-nos examinar os pressupostos materiais do âmbito normativo e o conteúdo essencial dos princípios e garantias da função justiça do Sistema Constitucional Tributário, para os fins de sua concretização, em conformidade com o *positivismo jurídico metódico-axiológico*.

2. Justiça tributária da legitimidade do tributo pela destinação: a teoria da *causa impositionis* e a destinação ao *bem comum*

Não se adere aqui ao coro da doutrina que só admite o surgimento das limitações ao poder de tributar e proteção das pessoas e seus bens

⁷ BOUVIER, Michel, "La question de l'impôt idéal", *Archives de philosophie du droit*, Paris, Dalloz, 2002, 20; cf. ainda: BERLIRI, Luigi Vittorio, *El impuesto justo*, Trad. Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

⁸ JÈZE, Gaston, *Cours de finances publiques*, Paris: LGDJ, 1935, 80.

⁹ E prosseguem: "A máxima da justiça tributária está vinculada ao postulado de Estado de Direito da *igualdade fiscal* e inclui imposição uniforme segundo a capacidade contributiva econômica. Justiça fiscal em sentido jurídico é a *execução sistematicamente consequente* da igualdade tributária e dos princípios, que concretizam o princípio da igualdade" (TIPKE, Klaus / LANG, Joachim. *Direito tributário*, Trad. Luiz Dória Furquim, Porto Alegre: Fabris, 2008. vol. 1, 394). Para Luigi Einaudi, porém, "la igualdad es axiomática. En una sociedad de hombres iguales, quién se atrevería a mantener la desigualdad del impuesto?" (EINAUDI, Luigi, *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Trad. Gabriel Solé Villalonga, Barcelona: Ariel, 1959. 234).

contra a ação impositiva, com a chegada do *Estado de Direito*. É certo que em algumas fases prevalecia o poder de império e a discricionariedade, como marcas indeléveis do sistema de arrecadação de tributos, como se houve no Império Romano, onde as garantias jurídicas eram limitadas.

O tributo era imposto (*imperatum*), não consentido ou aprovado pelos representantes dos destinatários, logo, aplicado como típico ato de império, e, em seguida, fixado e arrecadado com ampla discricionariedade.

Em termos jurídicos, o conceito antigo de tributo não encontra qualquer similaridade com o que se conhece na atualidade,¹⁰ não obstante seus aspectos econômico e social possuírem alguma aproximação. Naqueles tempos o *tributo*, já qualificado como *prestação periódica*, devido por determinados indivíduos ao Estado, justificava-se mais como uma espécie de sujeição política, como se via nos casos de vencidos de guerras, correspondendo ao preço devido para permanecer nas terras dominadas pelos vencedores, do que propriamente por uma obrigação *ex lege*.¹¹ O estigma da servidão o caracterizava.

Esse era o motivo pelo qual a maioria dos povos conquistadores não cobrava “impostos” dos seus cidadãos livres (Grécia antiga), salvo como medida extraordinária e excepcional ou como custo de algum serviço público prestado (Roma).

Sabe-se que as monarquias absolutas do Antigo Oriente, a exemplo da Babilônia e do Egito, conheceram práticas financeiras fundadas na partilha de despesas, como guerras, despesas da corte, construções ou medidas de interesse comum, além das contribuições pessoais, com serviços militares e outros.

No antigo Egito a Administração dos tributos quedava-se confiada aos templos religiosos, o que, mais tarde, com seu aperfeiçoamento, passou a ser centralizado e ampliado em um corpo dedicado à contabilidade e à cobrança, ao que confluíam os bens arrecadados, geralmente em espécie. Surgiram nesta época as práticas de registros fiscais.¹²

¹⁰ Cf.: ARDANT, Gabriel, *Historie de l'impôt: du XVIII au XXI siècle*, Paris: Fayard, 1972.; VANONI, Ezio, *Natureza e interpretação das leis tributárias*, Trad. Rubens Gomes de Sousa, Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [s.d.], 13 e ss.

¹¹ Veja-se: SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Organización política y derecho financiero (origen y evolución del principio de legalidad)”, *Hacienda y derecho*, Madrid: IEP, 1975. vol. 1, 119-311.

¹² “El germen de la Hacienda Pública se encuentra ya en el primitivo derecho de botín del clan y de la aldea; siempre que existan comunidades que hayan de

Em Roma as receitas públicas¹³ provinham do uso do patrimônio público, das penalidades pecuniárias (multas e confiscos) e impostos patrimoniais cobrados dos povos dominados, de impostos indiretos e rendas de monopólios (salinas). Ao longo dos tempos foram priorizadas as explorações dos vencidos de guerras e residentes dos territórios conquistados, ao mesmo tempo em que a aplicação de impostos para os cidadãos romanos via-se cada vez mais reduzida ou inexistente. O “tributum”, então cobrado dos cidadãos para custear edificações ou festas, foi-se reduzindo até o seu pleno desaparecimento em 167 a.C. A tributação em Roma, porém, progrediria com a expansão do Império e dos gastos que sua manutenção reclamava. Augusto reformou o tributo provincial, mas não foi bastante. Em seguida, introduziu alguns impostos sobre o comércio (*centesima mercatorum*), venda de escravos¹⁴ e sobre as sucessões *causa mortis*. Calígula ampliou-os em dimensões financeiras, alegando que *nullum rerum aut hominum genere omissis cui nom tributi aliquid imponeret*. Em seguida, Caracalla reduziu os privilégios fiscais dos cidadãos romanos, em um primeiro esforço para unificar o sistema tributário que se aplicava aos provincianos. Porém, a partir de Diocleciano, a Fazenda é reformada e superam-se limites de classes sociais, passando os cidadãos romanos a suportarem o custo do Estado, tendo em vista as guerras e outras despesas extraordinárias e crescentes. Assim, passaram, os cidadãos romanos, dantes

satisfacer necesidades propias, existirán también métodos para hacer que los miembros de la comunidad presten su contribución material a la satisfacción de esas necesidades comunes” (SCHMOLDERS, Günter, *Teoria general del impuesto*, Trad. Luis A. Martín Merino, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962, 3).

¹³ Cf. POMINI, Renzo, *La “causa impositionis” nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Milano: Giuffrè, 1951.

¹⁴ Em Roma a progressividade já era conhecida. Recordemos que a centésima *rerum venalium* era um tributo a 1% sobre todas as vendas e subia a 4% no caso dos escravos, reputados objeto de luxo. Para maiores considerações sobre o regime dos tributos entre os romanos: CERAMI, Pietro, “Il rapporto giuridico d’imposta nell’esperienza tributaria romana: obbligazione e condono”, *IVRA. Rivista Internazionale di Diritto Romano Antico*, vol. 37 (1989), 34-58; D’AMATI, Nicola, “Storicità ed attualità del diritto fiscale”, *Diritto e Pratica Tributaria*, 81/ LII, p. I, 5-25; BLANCH NOUGUÉS, Juan Manuel, “Principios básicos de justicia tributaria en la fiscalidad romana”, *Derecho Financiero y de Hacienda Publica*, oct.-dic. (1989), 53-84; MEIRA, Sílvio, *Direito tributário romano*, São Paulo: Ed. RT, 1978; TITO LÍVIO, *História de Roma*, São Paulo, Paumape, 1989-1990. 6 v.; CORRÊA, Alexandre A., “Notas sobre a história dos impostos em direito romano”, *Revista de Direito Público*, 15, jan.-mar. (1971), 354-358.

apenas cobrados pelo uso de serviços públicos, a suportarem alguns tributos sobre a propriedade, o que depois se alargaria. Surge um sistema tributário com impostos sobre o patrimônio (sobre a terra e a produção). Além dessas reformas, muitos outros motivos concorriam para a insatisfação do povo contra os tributos, como a arbitrariedade, as formas de solidariedade e de antecipação adotadas para a respectiva aplicação. Todas estas circunstâncias levavam o súdito a considerar o tributo em Roma uma forma de opressão, o que em muito contribuiu para o declínio do sistema tributário romano. Seguem-se, assim, as distintas fases que se sucederam na história daquela civilização, como foi o período dos bárbaros (séc. VI a IX), o feudalismo (IX a XI) e a época das comunas (XI a XV), todas caracterizadas pela forma patrimonialista das finanças públicas.

Na Idade Média as formas de cobrança de tributos eram muito variadas. Dado o caráter predominantemente agrícola e de subsistência da economia, prevaleciam as exigências de tributos *in natura*, como a concessão de bens ou de serviços militares, obras, uso de propriedades, sobre qualquer outra.¹⁵ Como sabido, os impostos em serviços e em gêneros representavam mais servidão ao poder dos estamentos (e, mais tarde, ao Estado absoluto) do que contribuição ao *bem comum*.¹⁶ A verdade é que a definição de tributo não estava muito clara. Em geral, a Igreja cobrava o dízimo; os nobres, normalmente, tributos sobre uso da terra ou percentual sobre a renda; e os Estados, impostos para substituir o serviço militar e prestações de guerra, impostos indiretos e impostos sobre a renda como instrumento de confisco.

¹⁵ “L’ordinamento giuridico moderno conosce imposte solo nella forma di *prestazione in denaro*, mentre nel médio evo erano prelevate anche delle prestazioni in natura (decime)” (BLUMENSTEIN, Ernst, *Sistema di diritto delle imposte*, Trad. Irene Blumenstein e Francesco Forte, Milan: Giuffrè, 1954, 4). No Brasil usou-se falar em dízimos para os tributos em gêneros, como foram os impostos do gado, vigentes nos Estados da Paraíba, do Piauí, Rio Grande do Norte e Alagoas. As derramas ou finta foram exemplos de impostos sobre a riqueza individual. Cf. DEODATO, Alberto, *Manual de ciências das finanças*, 20. ed., São Paul: Saraiva, 1984, 101 e ss.

¹⁶ Em que pese seja duvidoso falar de “soberania” na Idade Média, os pressupostos do tributo entre os escolásticos vêem-se bem descritos por Griziotti: “Gli scolastici poi precizarono che l’imposta deve essere fondata sulla sovranità (*causa efficiens*) e giustificata da uno scopo di utilità general e (*causa finalis*), da un giusto rapporto tra onere e risultato utile (*causa formalis*) e da un’equa scelta delle persone e delle cose colpite (*causa materialis*)” (GRIZIOTTI, Benvenuto, *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano: Giuffrè, 1953, 348 e 295).

No direito medieval não havia uma clara separação entre direito público e direito privado. Como nos diz Fleiner: “En este sistema jurídico único, uniforme, la orden de la autoridad pública daba al súbdito en virtud de su soberanía y las acciones del súbdito contra el Poder Público, fundado en un derecho adquirido (*ius quaesitum*), resultaban pretensiones equivalentes”.¹⁷ Contudo, as normas impositivas geralmente eram de *direito das gentes*, como de resto eram assumidas todas as relações entre autoridades e súditos, logo, alheadas da ação do príncipe, a quem era defeso dispor dos direitos qualificados como *direitos das gentes*. Como se evidencia, ainda que as regras fossem muito diversificadas, a cada reino ou demais unidades estamentais, a *causa* última do tributo equivalia a dispor de recursos úteis ao atingimento do *bem comum*, aos quais todos os integrantes, por viverem socialmente, seriam chamados, na proporção das próprias forças e dentro dos limites requeridos.¹⁸ Essa construção atendia em plenitude ao fracionamento dos polos de poder dos estamentos (clero, nobreza e principados), os quais se reconheciam detentores do direito de exigir tributos dos seus súditos, fundados na moral comum. Uma justificativa ética e racional, suficiente para ordenar tanto a esfera de atuação dos soberanos ou dos estamentos quanto as obrigações de consciência em favor do cumprimento espontâneo e de obediência aos comandos tributários. Esta justificativa ética denominava-se, então, *causa impositionis* ou *radix obligationis*.

A teoria da *causa do tributo* tem origem na doutrina teológica medieval, como esclarece Pomini,¹⁹ com obrigações de consciência e critério da justiça (*bem comum*), pois somente seriam obrigatórias aquelas consideradas como *peccatum*. O campo do tributo era fértil para esse fim e foi justamente no campo da obrigação de pagar tributos, admitido como dever de consciência, que a *teoria da causa do tributo*, a um só tempo, acomodou-se à ideia de justiça tributária, no que o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias era visto entre justo agir e o pecado que adviria do seu não cumprimento (evasão ao tributo).

¹⁷ FLEINER, Fritz, *Instituciones...* cit., 26.

¹⁸ POMINI, Renzo, *La “causa impositionis”...* cit., 26.

¹⁹ Idem, *ibidem*, p. 1; GORINI, Bruno, “La causa giuridica dell’obbligazione tributaria”, *Rivista italiana di diritto finanziario*, (1940), 161-195; CORTESE, Enio “Intorno alla “causa impositionis” e a taluni aspetti privatistici delle finanze mediaevali”, *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Milano: Giuffrè, 1961, 315-94.

A justificação moral das leis e dos tributos²⁰ apresentava-se, assim, como critério das leis justas o *bonum commune*. Esta era a medida de *segurança jurídica substantiva* e que motivaria a verificação da legitimidade das leis e dos tributos exigidos. O que não estivesse fundado no bem comum era lei ou tributo injustos e não precisavam ser cumpridos, além da absolvição do “pecado”, pois só seria admissível como imposições devidas as que fossem justas, porque fundadas no bem comum. Esse postulado de legitimidade aplicado em matéria de tributos consubstanciava-se na teoria da *causa do tributo*, derivada da noção aristotélica. Este critério serviria para distinguir os tributos justos daqueles considerados como *angaria* (do verbo *angariare*, que significava exigir pela força), e dos deveres injustos, ou *parangaria*, que seriam aqueles não só injustos quanto excessivos. É que as leis injustas²¹ seriam desprovidas da *virtus obligandi*, por isso não seria dado observá-las, por serem *magis violentiae quam legis* (violência seria sinônimo de *angaria*). O pecado, desse modo, via-se afastado na cobrança de *angaria* ou de *parangaria*, admitida a resistência ou não pagamento.

Tomás de Aquino ensinava que ciência é conhecimento das coisas pelas suas causas.²² Para ele era necessário que se afirmasse uma doutrina de justiça para a exigência de tributos (*est impositum legitima ex causa*), pela concepção orientada pela *ordinatio legis ad bonum commune (causa finalis)*, na elaboração de leis pela autoridade legítima, nos limites do seu poder (*causa efficiens*), ao impor aos súditos obrigações

²⁰ Ricardo Lobo Torres não concorda com a existência de tributos na Idade Média, ao afirmar que “na Idade Antiga e na Idade Média, havia, além dos rendimentos dominicais do Príncipe, algumas prestações públicas, que tributo não eram, pois resultavam de mera relação de vassalagem” (TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, Os tributos na Constituição, vol. 4, Rio de Janeiro: Renovar, 2007, 22).

²¹ Para um exame amplo sobre a resistência à lei injusta, veja-se: LAFER, Celso, *A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt*, São Paulo: Companhia das Letras, 1988, 187 e ss.

²² TOMÁS DE AQUINO, Santo, *Suma teológica: A bem aventurança, os atos humanos, as paixões da alma*, vol. 3, São Paulo: Loyola, 2003.; TOMÁS DE AQUINO, Santo, *Suma teológica: Teologia, Deus, Trindade*, vol. 1, São Paulo: Loyola, 2001; AQUINAS, Thomas, *Summa theologiae*, in: SCHAUER, Frederick, *The philosophy of law: classic and contemporary readings with commentary*, New York: Oxford University Press, 1996, 12-14.

proporcionais²³ (*causa formalis*). Ou seja, “*solo le imposte giuste potevano obbligare nel foro interno ed esterno*”.²⁴ Assim, no sentido demarcado pela doutrina da *causa impositionis*, na época medieval, um tributo, para ser justo, deveria ser uma prestação material (*causa material*), consentida pela autoridade, nos limites do poder (divino) a esta conferido (*causa eficiente*), exigida em favor do “bem comum” (*causa final*), para adimplir despesas voltadas a este bem e proporcional na medida da imposição (*causa formal*). Essa *tetracotomia* causal da escolástica, de caráter lógico e deontológico, serviria para legitimar o tributo, com o fim de obrigar os súditos ao seu cumprimento, excetuados no caso dos tributos injustos, quando não seria pecado suportar sua cobrança, cabendo-lhe decidir sobre a aceitação ou sua resistência. Eis como a justificação dos tributos encontra em Tomás de Aquino um defensor, ao tratar do título: “Pode haver furto sem pecado (...)”. Nas suas palavras: “Se os príncipes exigem dos súditos o que segundo a justiça se lhes deve pagar para conservar o bem comum, ainda que empreguem a violência, não é furto”.²⁵ Não quer dizer que a arrecadação dos príncipes da Idade Média fosse pacífica. Porém, com o surgimento das autonomias locais, os senhores feudais exercitavam poderes equivalentes em seus territórios, ainda que nominalmente pudessem estar sujeitos a alguma autoridade central, a quem deveriam tributos. Nestas hipóteses, a causa final era a defesa da vila, o pagamento de resgate do príncipe, a despesa de viagem do senhor, as despesas de casamento das filhas do senhor ou do príncipe, a aquisição de um novo feudo.²⁶ E como

²³ A causa permitiria distinguir os casos de dupla tributação: “*dicitur duplex onus quando exiguntur duae collectae ex eadem causa (...) autduae praestationes personales etiam ex eadem causa*”.

²⁴ Passim, POMINI, Renzo, *La “causa impositionis”*... cit., 19-20.

²⁵ TOMÁS DE AQUINO, Santo, *Suma teológica: A bem aventurança*... cit.

²⁶ Como explica Gilberto Bercovici: “A tributação pública e os impostos, por exemplo, eram sempre eventos extraordinários. Os recursos ordinários eram provenientes do domínio real. Os impostos eram considerados recursos extraordinários, com o objetivo de financiar a defesa do reino e a guerra. Por isso a necessidade do consentimento dos súditos ressaltada pelos autores medievais. O que vai se modificar a partir do século XII é o fato de a emergência pública, o *casus necessitatis*, ir, aos poucos, se tornando permanente. Sempre com a justificativa da necessidade, ao final dos séculos XIII e XIV, a cobrança de impostos se torna anual. A *necessitas* mudou de sentido, passando da defesa e guerra para as necessidades ordinárias da administração, tornando-se *perpetua necessitas* ou *necessitas in habitu*. Como bem destacou Kantorowicz, o Estado, ao se tornar uma estrutura político-administrativa permanente, criava

essas despesas seriam favoráveis a todos, responderiam aos interesses de “bem comum” e, portanto, autorizariam a respectiva cobrança do tributo. Exigia-se, assim, a *virtus obligandi* (o fim da tributação e sua vinculação com uma despesa justificada). A utilidade e a necessidade dos tributos dependeriam da utilidade e necessidade dos serviços ou despesas em favor do “bem comum” (*potestas obligandi membra societatis ut suis actibus in finem communem cooperentur*).²⁷ Para Tomás de Aquino a lei deveria dirigir-se a um fim específico a ser atingido (*quod est propter finem, necesse est quod sit fini proportionatum*), como uma obrigação certa e possível (*unicuique secundum suam possibilitatem*), proporcionalmente justa e igualitária (*secundum aequalitatem proportionis*). Neste passo, o *tributo* deveria ser proporcional ao *fim* a ser alcançado e às condições econômicas dos contribuintes, segundo a causa final e material.²⁸ A exemplo da expropriação, em que o príncipe, o senhor ou o clero não poderiam expropriar bens dos particulares sem causa; também os tributos não poderiam ser cobrados sem *causa*. Esta justa causa dos tributos seria a utilidade para o bem comum, em prevalência sobre o interesse individual, como medida de certeza e segurança jurídica. Por conseguinte, a lei que não tivesse como fim o bem comum não poderia obrigar. Esta viria a tornar-se a máxima central do pensamento tomista (*principes suis subditis aliqua exigere pro utilitati communi*) e observada ao longo de vários séculos e Estados nacionais.

O tributo, em Tomás de Aquino, como visto, tinha um sentido ético e jurídico. A *causa* é de direito *substancial*, não se confunde com o preceito legislativo, que responde a exigências de *racionalidade* (direito natural ou positivo). Vale, assim, antes que ser um fato ordenado por autoridade, como manifestação de justiça. É nesta visão da *causa final* que são delineados os limites do poder de tributar do soberano e do relativo dever de obediência dos súditos, como critérios de segurança jurídica da tributação para todos os envolvidos. A *causa finalis* era a própria legitimação do tributo²⁹ (*bem comum*), que não se apoiava em qualquer ideia de autoridade ou de soberania, até porque a suprema competência dos impérios encontrava-se fragmentada e enfraquecida.

emergências e necessidades permanentes” (BERCOVICI, Gilberto, *Soberania e Constituição*: para uma crítica do constitucionalismo, São Paulo: Quartier Latin, 2008, 23).

²⁷ Passim, POMINI, Renzo, *La “causa impositionis”... cit.*, 27.

²⁸ Passim, 34.

²⁹ Idem, p. 5.

Como se percebe, com Tomás de Aquino surge, pela primeira vez, a vinculação entre justiça legal, justiça distributiva e justiça comutativa, com nítida conexão entre entrada tributária, despesa pública e limites à tributação.³⁰

Destarte, o tributo deveria ser justificado como condição inderrogável para a conservação da *liberdade* do súdito (condição subjetiva) e desde que destinado ao interesse do *bem comum* (condição finalística). Daí o dever de pagamento pelo súdito advir da necessidade de manutenção do reino ou da própria necessidade de liberdade ou de manutenção da sua terra e seus bens, sob pena de confisco. Contudo, ante a exação, havia um espaço de resistência aceitável, pela cobrança de algum tributo considerado “injusto”, o que se verificaria quando não viesse justificado pelo vago conceito de “bem comum”. Era o caso de guerras indevidas, forjadas em querelas pessoais do príncipe. Seriam, estas, as *necessidades imaginárias*, de que falaria Montesquieu.³¹ Injustas seriam também as cobranças excessivas. Daí que qualquer excedente “injusto” se deveria qualificar como “furto” do príncipe, cabendo-lhe o dever de restituição (em virtude da exigência de justiça distributiva para justificar a permanência dos tributos no seu patrimônio). A determinação da medida do tributo segundo o *bem comum* era o limite objetivo da tributação, além da proporcionalidade. Não duraria muito, porém.

Mais adiante essa teoria da *causa impositionis* daria lugar, no absolutismo nascente, à “razão de Estado”, como justificativa para a cobrança de tributos.

Na doutrina do jusnaturalismo, para teóricos como Pufendorf e outros, o tributo foi admitido sob a égide da *teoria da equivalência*, como contraprestação econômica pelos serviços e prestações estatais. Ao entender-se que as forças políticas e econômicas se encontram submetidas a uma ordem natural, os impostos deveriam causar perturbações mínimas. Nesta etapa, o tributo passa a ser justificado não só pela condição de súdito de quem o paga, mas também pela fruição dos

³⁰ Passim, p. 35.

³¹ “Necessidades imaginárias são as exigidas pelas paixões e fraquezas dos que governam, a atração de um projeto extraordinário, o desejo doentio de uma glória inútil e uma certa impotência do espírito contra os caprichos. Amiúde, os que, com um espírito inquieto, estavam na direção dos negócios sob o governo do príncipe, julgaram que as necessidades do Estado eram as necessidades de suas almas insignificantes” (MONTESQUIEU, *Do espírito das leis*, vol. 2, São Paulo: Nova Cultural, 2000).

serviços do Estado nascente, entendendo-se o tributo como o preço por esses serviços e prestações. Com isso, a tributação exigiria individualização e, ademais, um componente ético, de justiça, os nascentes critérios da generalidade³² (contra os privilégios da nobreza e do clero) e da capacidade de contribuir – “o preço da liberdade”.³³

Para Pufendorf, ao considerar que ficaria sob a vontade dos governantes supremos determinar em quais limites e restrições os seus súditos teriam poder sobre os próprios bens, segundo ele, esses governantes teriam um tríplice direito, resultante da natureza, inerente à comunidade. O primeiro seria o de prescrever leis para os súditos sobre a medida e a qualidade de suas posses ou de como transferi-las; O segundo seria o confisco de bens de algum súdito para uso público extraordinário, quando urgente e necessário ao Estado, para uso público. E o terceiro, como destinar para si porção dos bens dos súditos, sob o nome de tributos e tarifas.³⁴ Além dessas três pretensões sobre a propriedade privada, existiria ainda a *propriedade pública*, dividida geralmente em *Fisco* (Tesouro) e *Patrimônio* pessoal do príncipe, que serviria para sua manutenção e de sua família. O Tesouro se prestaria às necessidades públicas do Reino, ainda que sob administração e gestão do príncipe. Nenhum dos dois, porém, poderiam ser alienados pelo

³² Para explicitar o significado da generalidade, diz Gaston Jéze: “Dire que l’impôt doit être général, universel, semble signifier que tout le monde doit payer l’impôt, sans exception d’aucune sorte. Il est certain que les constitutions modernes ont entendu, en formulant le principe de la généralité de l’impôt, supprimer les anciens privilèges, si nombreux et si impopulaires” (JÉZE, Gaston, *Cours de finances publiques*, Paris: LGDJ, 1935, 75).

³³ SCHMOLDERS, Günter, *Teoría general del impuesto*, Trad. Luis A. Martín Merino, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962, 29.

³⁴ Como diz Pufendorf a respeito: “E é simplesmente razoável que, uma vez que a vida e as posses de todos os membros são defendidas pela comunidade, os custos necessários dessa comunidade sejam cobertos por uma contribuição geral. Pois deve ser de fato muito sem-vergonha quem desfruta da proteção e dos privilégios de um local e, no entanto, nada contribui em bens ou serviços para sua preservação. (...) e eles que se esforcem por arrecadar o dinheiro do modo mais indolor que puderem: observando primeiro uma igualdade para com todos, e depois aplicando mais impostos sobre os artigos menores de tipos variados do que sobre os principais, de um modo mais uniforme.” PUFENDORF, Samuel, *Os deveres do homem e do cidadão de acordo com as leis do direito natural*, Trad. Ian Hunter, Rio de Janeiro: Topbooks, 2007, p. 249-250; sobre as exigências de tributos nesse período de passagem, veja-se: SORIA, Melchior de, *Tratado de la justificación y conveniencia de la tasa de el pan* (1633), Madrid: Fundación Banco Exterior, 1992, 79 e ss.

príncipe sem o consentimento do povo. “Muito menos pode todo um reino (que não é possuído patrimonialmente), ou alguma parte dele, sofrer alienação sem o consentimento do povo para isso.”³⁵ Essa distinção permanecerá ao longo dos tempos.

Na passagem ao absolutismo, o “direito das gentes” submetia-se mais e mais ao direito do Estado, ou seja, do soberano, que concentrava cada vez mais poder, segundo o “direito de suprema necessidade” e as “razões de Estado” (doutrina fortemente influenciada por Bodin),³⁶ o que nada tem que ver com a “prevalência dos interesses públicos sobre os privados”, como se conhece na atualidade. A “razão de Estado” passaria a servir de justificativa para que a propriedade pudesse ser confiscada, contratos pudessem ser desfeitos, tributos pudessem ser cobrados sem relação com o “bem comum” como interesse de todos.

Para Hobbes a legitimidade da tributação adviria de uma “lei da natureza”, a qual obrigaria os governantes a dividirem os encargos da república entre os súditos, na forma de tributo. A preferência ao direito natural sobre o direito positivo era evidente, dado o caráter de “absoluto” daquele, pelas razões metafísicas da qualificação dos princípios, como o da *justiça*. Pela “lei natural” o súdito do Reino estaria sujeito à obrigação de direito natural de pagar tributos, protegido por valores de justiça e de igualdade.

A assunção do dever de pagamento dos tributos, para Hobbes, era algo ético (baseado em valores de justiça) e equivaleria a um dever de todos aqueles que se comprometem com a República. Esse dever natural, contudo, deveria vir acompanhado de critérios de justiça na sua distribuição, conforme os *benefícios* auferidos do Reino. Dado que geralmente os indivíduos são desigualmente tributados, esta seria a solução adequada.

O outro aspecto com o qual Hobbes se preocupa é com a divisibilidade do tributo entre todos, pois, nas suas palavras, aquilo que é

³⁵ PUFENDORF, Samuel, *Os deveres do homem...* cit., 351.

³⁶ Na atualidade, só haveria justificativa em caso de guerra, e mesmo sob a égide de todos os critérios de proteção dos direitos humanitários. Em um Estado Democrático de Direito não cabe mais falar em razão de Estado. Para um exame desta categoria, veja-se a obra de F. Meinecke, um dos mais importantes historiadores da Alemanha, que publicou sua obra na época de Weimar, para concluir que a razão de Estado se apresentava em evidente crise (MEINECKE, Friedrich. *La idea de la razón de Estado en la edad moderna*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1997, 435).

dividido por todos tem um peso mais leve; contudo, quando muitos retiram-se desse dever para com a República, torna-se bastante pesado e até intolerável para os que ficam. Tudo isso tinha como propósito resolver o problema da evasão fiscal e garantir o financiamento do Reino, mas com tratamento justo e igualitário, pois Hobbes estava consciente de que, “com muita diligência, portanto, os homens lutam para escapar aos impostos; e, neste conflito, os menos felizes, por perderem, sentem inveja dos mais afortunados”.³⁷ A justiça tributária assumia, assim, cada vez mais relevo, mas também complexidade, na construção do conceito de tributo e sua técnica.

3. A tributação legitimada pela soberania: entre razão de Estado e o bem comum

Com o absolutismo, o “bem comum” legitimador do tributo cede passo às “razões de Estado”, ainda que não se veja integralmente excluído do papel de controle da justiça tributária. Surg, então, a história do “tributo” como expressão da soberania, como obrigação exigida em função do *jus imperii* do Estado. Em virtude de outros interesses, a *razão de estado* foi empregada e apoiada pela burguesia nascente, admitida como modo de garantir a autoridade do soberano e a efetividade de suas ordens. E assim prosseguiu, como prática de Estado, inclusive quando já prosperava o Estado de Direito ou o Estado Constitucional de Direito, dentro dos limites cabíveis e sob renovadas formulações. Até mesmo nos dias que correm, por cândida ignorância ou saudoso autoritarismo, vozes há que a defendem.

Na tributação, não tardou para que a *razão de Estado* viesse a se converter em permissão para que funcionários do príncipe atuassem dando prevalência aos interesses do Estado sobre o direito dos contribuintes, com suas ações convalidadas pelo soberano. Tributos criados *ex absoluta potestate*, como expressão do *jus imperii* e devidos como signo de suditância, pagos sem a possibilidade de se indagar sua justiça, esta foi a marca indelével da razão de Estado aplicada em matéria tributária.

³⁷ HOBBS, Thomas, *Do cidadão* cit.; cf.: HOBBS, Thomas, *Leviatã ou matéria...* cit., 225.

Para a *razão de Estado* bastaria vir demonstrada a conexão entre os *fins* a serem atendidos pelo Estado e o uso do poder como *meio* para atingi-los. Uma proporcionalidade baseada na prevalência das restrições sobre quaisquer direitos, portanto. Do poder, sabemos, exsurge sempre a maldição das tentativas de abusos e ações contra a ética e a ordem jurídica. O propósito da *razão de Estado* era aquele de conferir poderes para garantir que o Estado pudesse atingir seus fins de autoconservação, garantia de bem-estar e segurança a qualquer custo, sem importar os meios.³⁸ Como diria Voltaire, “razão de estado não passa de expressão inventada para servir de desculpa aos tiranos. A verdadeira razão de estado consiste em precaver-se contra os crimes dos inimigos, e não em cometê-los”.³⁹ Por isso, a ideia de *razão de Estado*, no lugar de desaparecer, em vista do desenvolvimento do Estado, adaptou-se às feições do novo modelo de Estado, seja o legal ou o constitucional, e segue convivendo com ele, como bem argumenta Eusebio Fernández García.⁴⁰

No período absolutista do Estado de Polícia muito se escreveu sobre os limites e os fins do Estado. Coube a Humboldt, o fundador da Universidade de Berlim, um dos estudos mais significativos sobre o tema, *Os limites da ação do Estado*⁴¹ (publicação póstuma, de 1852), com o objetivo de examinar “para qual finalidade as instituições do Estado devem estar direcionadas e quais os limites que devem ser estabelecidos para suas atividades”. Os limites seriam postos, assim, conforme a finalidade do Estado como *instituição*. E estas finalidades seriam as garantias de segurança e de bem-estar físico e moral da nação,

³⁸ Como observa Gilberto Bercovici, em densas páginas de análise histórica a respeito: “A razão de Estado foi concebida como um discurso da sobrevivência e conservação do Estado, consideradas como condição de civilização. Hobbes tem a mesma visão, embora filosoficamente seja mais refinado: o problema fundamental é a sobrevivência e, sem o Estado, a civilização é impossível. As teorias do contrato social vão reconhecer o conflito pela sobrevivência e tentar estabelecer um *locus* (o Estado) em que diferentes práticas de sobrevivência possam se tornar relevantes” (BERCOVICI, Gilberto, *Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo*, São Paulo: Quartier Latin, 2008. 85).

³⁹ VOLTAIRE, *O preço da justiça* (1778), Trad. Ivone Castilho Benedetti, São Paulo: Martins Fontes, 2001, 80.

⁴⁰ GARCÍA, Eusebio Fernández, *Entre la razón de Estado y el Estado de derecho: la racionalidad política*, Madrid: Dykinson, 1997, 1.

⁴¹ HUMBOLDT, Wilhelm von, *Os limites da ação do Estado: ideias para um ensaio a fim de determinar as fronteiras da eficácia do Estado*, Trad. Jesualdo Correia, Rio de Janeiro: Topbooks, 2004, 131.

“animado pelo mais profundo respeito pela dignidade do homem”,⁴² conforme os anseios de liberdade típicos do liberalismo. Restaria, o Estado, limitado apenas pelo que fosse necessário para garantir seu exercício em favor daquelas finalidades, por leis que só poderiam ser editadas para o atendimento das *necessidades do homem*. O princípio da *necessidade*,⁴³ apurado segundo a natureza do homem, serviria como justificativa para ação do poder e para assegurar a autoridade das leis. Nas suas palavras: “No que diz respeito aos limites de sua atividade, o Estado deve se esforçar por manter a condição real das coisas tão próxima quanto possível daquelas prescritas pela verdade e pela teoria justa, e desde que não esteja em oposição às razões da verdadeira necessidade”.⁴⁴ Nesta delimitação de espaço rígido da liberdade, nos limites da *necessidade*, o direito natural constituiria a “única base verdadeira de todo o direito positivo”.⁴⁵ A segurança, por sua vez, seria inalcançável pelo homem, individualmente, o que justificaria sua proteção pelo Estado. Quanto aos custos do atendimento às necessidades e à concretização da liberdade, Humboldt labora em capítulo próprio (XV) para tratar do financiamento do Estado e do custo daqueles direitos. Diz ele: “Não supomos a existência de um Estado cujos objetivos sejam determinados pela extensão da eficiência dos meios que ele talvez possua, mas sim de um Estado em que os últimos são subordinados e determinados pelos anteriores”.⁴⁶ Esse era um pensamento muito próprio ao chamado Estado de Polícia, que admitia o poder do Estado como permitido apenas para servir às necessidades de segurança e necessidades do homem. Humboldt pregava o Estado mínimo, conforme ao liberalismo que reinava à época. E a tal ponto que sua noção de financiamento público limitava-se ao necessário para garantir uma nação segura e livre. A atividade do Estado resumir-se-ia à segurança, e sintetiza seu pensamento ao dizer que deve ser retirado do Estado “todo aquele objeto que não estiver imediatamente relacionado com a

⁴² Idem, 358.

⁴³ Para uma análise dos fins do Estado confundidos com a vontade do governo e em favor da autonomia da liberdade individual, tendo o Estado por propósito atender ao conjunto de necessidades comuns da vida, cf.: LASKI, Harold J., *El Estado moderno*, Trad. Teodoro González Garcia, vol. 1, Barcelona: Bosch, 1932, 19.

⁴⁴ HUMBOLDT, Wilhelm von, *Os limites da ação do Estado...* cit., 355.

⁴⁵ Idem, 354.

⁴⁶ Idem, 337.

segurança interna e externa dos cidadãos. (...) tendo-se em conta que sua esfera de ação há de estar confinada à preservação da segurança”.⁴⁷ Segundo Humboldt, “segurança” dever-se-ia entender como a *certeza da liberdade legal*,⁴⁸ e os cidadãos, nesses termos, estariam seguros quando, “vivendo juntos no pleno gozo dos seus direitos de pessoa e da propriedade, encontram-se fora do alcance de qualquer perturbação externa que possa representar a usurpação por parte de outros”.⁴⁹ Vê-se, pois, que a licença para o exercício de razões de Estado, sem dúvida, teria o mesmo efeito perturbador suscitado por Humboldt, sob a influência de princípios laborados segundo a doutrina jusnaturalista.

Ao tratar dos limites do poder do Estado, Gerber salienta que este não pode ser uma força de vontade absoluta, mas deve servir aos *fins do Estado*, que são os seus limites de eficácia. O âmbito da vontade estatal deveria voltar-se ao cumprimento ético da vida coletiva.⁵⁰ Ao lado dessa limitação “geral” haveria, igualmente, limitações especiais, como a preservação da liberdade religiosa, de associação ou reunião, de manifestação de pensamentos e de formação, direito ao juiz natural e independência do judiciário, com acesso livre para todos, ou qualquer outra medida contrária à liberdade individual garantida pelo ordenamento e igualmente ao direito adquirido.⁵¹

Ao final do século XIX substituiu-se a proteção contra a natureza e a insegurança pela preservação da liberdade contra o arbítrio do poder político do próprio Estado. Nessa etapa a racionalização do poder exigiria que governantes e legisladores se curvassem à “*obra objetivada da razão*”.⁵² Nesse contexto, o princípio da segurança jurídica seria o modo incontornável de se buscar a realização do Estado de Direito.

A *razão de Estado* via-se, assim, progressivamente superada pela necessidade de uma justiça material, quando o tributo passa a ser justificado não mais por uma simples formulação ética ou uma imposição fundada em necessidades contraprestacionais, mas como imperativo da

⁴⁷ Idem, *ibidem*, 259.

⁴⁸ Idem, 269.

⁴⁹ Idem, 262.

⁵⁰ GERBER, C. F. v. *Diritto pubblico*, Milano, Giuffrè, 1971, 218.

⁵¹ Idem, *ibidem*, 121-123; cf. NIGRO, Mario, “Il “segreto” di Gerber”, *Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*, n. 2 (1973), 293-333.

⁵² VILANOVA, Lourival, *O problema do objeto da teoria geral do Estado*, Tese (cátedra de Teoria Geral do Estado), Recife: UFPE, 1953, 49.

vida social baseado no *consentimento* do contribuinte. Chega-se, assim, ao Estado de legalidade e de igualdade do Estado de Direito, no qual *bem comum*⁵³ e *razão de estado*, em certo modo, se encontram. Para a tributação, pois, não basta a soberania ou o poder de autoridades competentes. A justiça da tributação não se exclui, pois só é possível usar do poder de tributar *ad publicam utilitatem pertinent*.

Nos dias atuais, tem sido comum certa confusão entre “interesse público” e “razões de Estado”. Entretanto, a “razão de Estado” já não pode ser arguida no âmbito da aplicação ou exigibilidade de tributos, e sequer a soberania ou o *ius imperii* são, por si só, suficiente para tanto.⁵⁴ A tributação adquire sua legitimidade na Constituição e no regime de princípios da segurança jurídica material. Isso não quer dizer que o *interesse público* não seja encontrável em diversos casos, ainda que sob condicionamentos e limitações recíprocas.⁵⁵

⁵³ O *bem comum* continuará por muito tempo a compor o espaço do chamado “fim” do Estado. Para Alfredo Augusto Becker, a relação constitucional não contempla o Estado como polo. Em ambos, estão os indivíduos humanos, como sujeitos ativo e passivo da relação constitucional, cujo agrupamento se denomina público. A realidade estado consiste nesta relação constitucional em cujos polos negativo (sujeito passivo) e positivo (sujeito ativo) estão os indivíduos humanos criadores do Estado. “Por sua vez, esta relação constitucional compõe-se de um IR e VIR continuado, ligando todos os indivíduos a um e cada um a todos”. O centro único de gravidade é o *bem comum* ou o bem público temporal. “Este IR (partindo de cada um dos indivíduos criadores do Estado) conduz um feixe de deveres convergentes (centrípetos) sobre um centro único de gravidade: o bem comum”. E conclui: “O VIR (irradiando-se do centro único de gravidade: o Bem Comum) conduz um feixe de direitos irradiantes (centrífugos que alcançam a cada um dos indivíduos criadores do Estado)” (BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria geral do direito tributário*, 3. ed., São Paulo: Lejus, 1998, 173-178, passim).

⁵⁴ Esta matéria encontra-se muito bem examinada pelo Min. Celso de Mello no seguinte julgamento: “(...). *Razões de Estado não podem ser invocadas para justificar o descumprimento da constituição*. – É preciso advertir que as razões de Estado – quando invocadas como argumento de sustentação da pretensão jurídica do Poder Público ou de qualquer outra instituição – representam expressão de um perigoso ensaio destinado a submeter, à vontade do Príncipe (o que é intolerável), a autoridade hierárquico-normativa da própria Constituição da República, comprometendo, desse modo, a ideia de que o exercício do poder estatal, quando praticado sob a égide de um regime democrático, está permanentemente exposto ao controle social dos cidadãos e à fiscalização de ordem jurídico-constitucional dos magistrados e Tribunais” (STF, AI 241397 AgRg, 2.ª T., rel. Min. Celso de Mello, j. 10.08.1999).

⁵⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas, 2. ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2001, 252. Cf. ainda o excelente estudo:

O *interesse público* manifesta-se segundo uma gradação de conteúdos e, quanto maior for a regulação constitucional, menor sua intensidade (por ser menor a discricionariedade legislativa, a vagueza ou ambiguidade dos textos). É indiscutível que a segurança jurídica do constitucionalismo do Estado Democrático de Direito recusa qualquer valia à fundamentação da exigência de tributos com base na *razão de Estado*.

Como se vê a *razão de Estado* dista da noção de *interesse público*, que será sempre o que concerne aos valores do coletivo.⁵⁶ O *princípio do interesse público* é relativo (advém da relação entre o individual e o coletivo), e sua natureza normativa, essencialmente principiológica, pode levar o intérprete à ponderação entre interesses individuais e interesses coletivos unicamente nos casos em que a Constituição não o fez previamente, de forma objetiva e vinculante, quanto aos resultados.

Frequentemente o Estado alega a *necessidade* de recorrer ao fundamento do interesse público como meio excepcional para garantir a paz, a segurança, a ordem pública e a harmonia social, a exemplo das interceptações telefônicas, produções ilícitas de provas, quebras de sigilo bancário sem motivo justificado, exigências gravosas de garantias, exposições públicas de presos e outros males. A título de segurança dos interesses do Estado, porém, nenhuma medida gravosa de constrangimento pode ser empregada sob o pálio de uma *razão de Estado*, em detrimento da segurança jurídica do cidadão ou do contribuinte, dada a violação dos princípios de direitos e liberdades fundamentais. No Estado Democrático de Direito não há espaço para tal escusa. Neste, a única *razão de Estado* legítima que a Constituição alberga consiste em efetivar direitos fundamentais, preservar a democracia e garantir a dignidade da pessoa humana, com medidas que respeitem e

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos, *Interesse público e direitos do contribuinte*, São Paulo: Dialética, 2007.

⁵⁶ Hegel deixa uma pista sobre seus fundamentos, ao cuidado da sociedade como um somar-se de “eus” (*o eu empírico da relação existe como toda a multidão dos Eus*): “Esta multidão segundo a abstracção da sua quantidade é o poder público, e o poder público enquanto pensante, consciente, é aqui o governo enquanto *jurisdição*. (...) Como *jurisdição*, o governo é a totalidade de todos os direitos, mas com plena indiferença quanto à relação da coisa com a necessidade deste indivíduo determinado. Semelhante indivíduo é para ele uma pessoa universal inteiramente indiferente” (HEGEL, George Wilhelm Friedrich, *O sistema da vida ética*, Trad. Arthur Morão, Lisboa: Edições 70, 1991, 82).

asseguem estes e outros valores, observada sempre a proporcionalidade de qualquer restrição infraconstitucional a esses direitos. Não se deve, pois, confundir “interesse público” com “razões de Estado” no Estado Democrático de Direito.⁵⁷

4. A justiça tributária a partir das teorias do benefício e do sacrifício dos tributos: a colaboração das escolas econômicas e das ciências das finanças

Ao jurista não cabem especulações sobre quais modelos de tributação poderiam ser, economicamente, mais *eficientes*, por ser este critério objeto de análises estranhas ao método da dogmática jurídica. Ao jurista compete a hermenêutica e aplicação do direito tributário. Contudo, o estudo do princípio de capacidade contributiva não pode ser feito sem uma prévia aproximação das doutrinas que o fundamentaram desde a origem, bem assim a forma de divisão dos tributos e os modelos de definição dos critérios de apuração da justiça tributária em cada caso. E este é precisamente o caso da justiça tributária, inicialmente elaborada pelos autores de economia política e que passou aos compêndios de direito financeiro até assumir sua autonomia jurídica, como conteúdo específico do direito tributário.

No Estado de Direito, do então denominado “Estado de Liberdade”, a justiça tributária via-se justificada pelo *consentimento ao tributo*, quando o “povo” decidiria sobre quem deveria pagar o tributo (i) e de que forma este caberia ser apurado e pago (ii). Afirmava-se, assim, a prevalência da igualdade e da vedação de privilégios na cobrança dos tributos, ao se assegurar uma tributação baseada na repartição do custo das despesas públicas e na proporção das riquezas disponíveis. Esta foi a grande conquista do século XIX em matéria de tributos, a *uniformidade dos critérios* de justiça tributária, segundo a *igualdade*, a *generalidade* e a *capacidade contributiva*.

A *concepção do imposto como “preço”*, ou melhor, como “preço da segurança” e, igualmente, como “preço” dos serviços prestados pelo Estado, vê-se reforçada na segunda metade do século XVIII (pela

⁵⁷ CLAVERO, Bartolomé, *Razón de Estado, razón de individuo, razón de historia*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991; FÉRNANDEZ GARCÍA, Eusebio, *Entre la razón de Estado... cit.*

noção de “necessidade”, do Estado de Polícia), conservando-se no século XIX, e até mesmo no século XX. Adam Smith e Proudhon, com variações, não destoaram desse entendimento. Partiam do pressuposto de um embrionário “consentimento” popular do imposto ou, ao menos, da aprovação pelos representantes da nação, e alinhavam-se com a finalidade do tributo na cobertura dos gastos públicos, em favor do *bem comum*. A ideia do “imposto” como “preço” dos serviços estatais foi também compartilhada pelos fisiocratas e por todos os liberais, o que é compreensível e coerente com a redução da intervenção do Estado sobre a economia (*laissez faire, laissez passer*).

Por todo o século XIX e até meados do século XX o estudo dos tributos continuou a ser versado por economistas (ramo da Economia Política) e estudiosos das ciências das finanças. Até mesmo o valor fundamental da *igualdade* foi longamente debatido por economistas, especialmente com o advento do liberalismo econômico e, mais tarde, com a política do *welfare state*.⁵⁸ Nessa fase o direito tributário não era muito mais do que um capítulo relevante do direito financeiro, que só tardiamente adquiriu autonomia científica.

Deve-se a Adam Smith, ainda que outros já manifestassem semelhantes entendimentos,⁵⁹ a elaboração dos critérios técnicos para uma justa tributação, com prevalência da apuração segundo a *capacidade contributiva*, e não mais o *bem comum* ou a *razão de Estado*. Para ele, o pagamento dos tributos *proporcionalmente às respectivas capacidades*

⁵⁸ Com uma visão atual dessas polêmicas, vide: BENTLEY, Duncan, *Taxpayers' Rights: theory, origin and implementation*, Netherlands: Kluwer Law, 2007, 33 e ss.; para o debate sobre a crise do Estado “liberal”, veja-se: SCHUMPETER, Joseph A., *The crisis of the tax state*, In: *International Economic Papers*, n.4, New York: MacMillan, 1954, 25. Cf. MUSGRAVE, R. A., “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”, *Journal of Evolutionary Economics*, 1992, 89-113; Cf. NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición*. 2. ed., Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994; GIARDINA, Emilio, “The crisis of the fiscal state”, In: *Scritti scelti*. Milano: Franco Angeli, 2008, 162-171.

⁵⁹ Este é o caso de Montesquieu, para quem “a sabedoria e a prudência devem regulamentar tão bem como a porção que se retira e a porção que se deixa aos súditos. (...) Não é pelo que o povo pode dar que se deve medir as rendas públicas, mas sim pelo que ele deve dar; e, se as medimos pelo que ele pode dar, é mister que isto seja, pelo menos, segundo o que o povo pode sempre dar” (MONTESQUIEU. *Do espírito das leis*, vol. 2, São Paulo: Nova Cultural, 2000; cf. AYALA, José Luis Pérez de, *Montesquieu y el derecho tributario moderno*, Madrid: Dykinson, 2001; cf. ANTIGÜEDAD, José Maria Merino, *Maestro es lícito pagar tributos al César?*, Madrid: Dykinson, 2002).

dos contribuintes justificava-se pela vinculação ao “fim” do tributo, que seria “a conservação do governo e seus gastos com os indivíduos”, porquanto o rendimento que cada um usufrui só seria possível “sob a proteção do Estado”.⁶⁰ Com isso, Adam Smith, ao mesmo tempo em que consagra a *capacidade contributiva* como fundamento de justiça individual, mantém a destinação para o “bem comum” e financiamento do Estado como critérios de justiça geral ou coletiva.

Foi assim que Adam Smith,⁶¹ em 1776, no seu fundamental *A riqueza das nações*, estabeleceu as quatro máximas relativas à justiça (igualdade e proporcionalidade), certeza, comodidade e economia dos tributos, que passariam a ser seguidas por numerosos estudiosos, com ou sem adaptações, a saber:

- I) *Igualdade* – É necessário que os súditos de todos os Estados contribuam o mais possível para a conservação do governo, *proporcionalmente às suas respectivas capacidades*, isto é, em proporção ao rendimento que cada um usufrui sob a proteção do Estado. Os gastos do governo para com os indivíduos de uma grande nação são semelhantes a despesas relativas à administração de uma associação de rendeiros de uma grande propriedade fundiária, os quais são obrigados a contribuir proporcionalmente a seus respectivos interesses que têm na propriedade. É na observação ou negligência dessa máxima que consiste a chamada igualdade ou desigualdade de impostos. (...)
- II) *Certeza* – É preciso que o tributo que todo indivíduo está obrigado a pagar seja fixo, e não arbitrário. A data de pagamento, o

⁶⁰ Versão contemporânea desse entendimento pode ser visto em: KIRCHHOF, Paul, “La influencia de la constitución Alemana en su legislación tributari” In: _____ et al., *Garantías constitucionales del contribuyente*, 2. ed., Valencia: Tirant lo Blanch, 1998, 25-49.

⁶¹ SMITH, Adam, *A riqueza das nações*, vol. 2, São Paulo: Martins Fontes, 2003, 1046-1049; e como ressalta Ricardo Lobo Torres: “O princípio da capacidade contributiva se consolida no pensamento ocidental através da obra de Adam Smith, eis que até o advento do Estado Fiscal os tributos eram cobrados com fundamento na necessidade do Príncipe e na Razão de Estado. Aquele princípio, apoiado na ideia de *benefício*, indicava que os impostos deveriam corresponder, no plano ideal, ao benefício que cada qual receberia do Estado com a sua contribuição, o que dava relevo ao subprincípio da *proporcionalidade*” (TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, Os tributos na Constituição, vol. 4, Rio de Janeiro: Renovar, 2007, 46); para um exame historiográfico da doutrina do tributo, veja-se: MORSELLI, Emanuele, *La dottrina del tributo: presupposti scientifici della finanza pubblica*, Padova: Cedam, 1965.

modo de pagamento, a quantidade a ser recolhida devem ser claros e evidentes para o contribuinte, bem como para qualquer outra pessoa. Caso contrário, toda pessoa sujeita ao imposto fica, em maior ou menor grau, à mercê do coletor, que pode ou aumentar o imposto de um contribuinte que odeie, ou extorquir, mediante a ameaça de aumentar o imposto, algum presente ou alguma gratificação para si mesmo. (...) Na tributação, a certeza sobre aquilo que todo indivíduo precisa pagar é uma questão de tal relevância, que, segundo mostra a experiência de todas as nações, creio não haver mal tão grande como a existência de um grau mínimo de incerteza.

III) *Comodidade* – É necessário que todos os impostos sejam arrecadados na data e do modo em que provavelmente forem mais convenientes para o contribuinte. (...)

IV) *Economia* – É necessário que todo imposto seja planejado de tal modo que as pessoas paguem ou desembolsem o mínimo possível além do que se recolhe ao tesouro público do Estado. (...)

Distribuir equitativamente o ônus da despesa pública entre os particulares foi sempre uma grande preocupação de juristas e economistas. Daí formaram-se as teorias sobre como distribuir, equitativamente, o custo com a despesa pública, ao lado da isonomia perante a lei e aquela da igualdade na lei, de cunho material. Afastadas estas, ao menos por enquanto, interessa-nos a distinção entre a “teoria do benefício” e a “teoria do sacrifício”.

O surgimento das chamadas “teoria do benefício” (ou da equivalência) e “teoria do sacrifício”, que passariam a disputar preeminência na definição da “igualdade tributária”, sobre a proporção que seria devida por cada indivíduo ao Estado, foi fundamental para que o princípio de capacidade contributiva adquirisse autonomia como critério de justiça tributária. Em qualquer uma destas, porém, na origem, a capacidade contributiva via-se avaliada em combinação com a “causa final”, as vantagens dos serviços do Estado (Adam Smith). É que dada a dificuldade do critério do benefício, para a repartição justa do total dos tributos entre os indivíduos, viu-se o Estado obrigado a buscar apoio em outro princípio, o da capacidade econômica do sujeito passivo.⁶²

⁶² Como acentua Musgrave, a teoria da tributação conhece de longa data o conceito de “boa estrutura fiscal”, desenvolvido segundo duas linhas fundamentais:

As disputas entre a teoria do benefício e a teoria do sacrifício (opção de Adam Smith) ainda prosperam, e sobre a capacidade contributiva justificar os tributos pela proporcionalidade ou progressividade, além das preocupações finalísticas com a despesa pública.⁶³

1) princípio do sacrifício ou da capacidade contributiva; e 2) princípio do benefício. No primeiro, só interessa a tributação e não entra em discussão a oferta de bens e serviços pelo Estado. É nesse modelo que a igualdade tributária incorpora o princípio de tributação optimal (MUSGRAVE, Richard A., *Finanza pubblica, equità, democrazia*, Bologna: Il Mulino, 1995, 193; cf. SIMONS, H. C., *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*, Chicago: University of Chicago Press, 1938, 30. Para um resumo mais atual: MURPHY, Liam / NAGEL, Thomas, *O mito da propriedade*, São Paulo: Martins Fontes, 2005, 16-48; para diversos estudos fundamentais: MUSGRAVE, Richard A. / SHOUP, Carl S. (org.), *Ensayos sobre economía impositiva*, México, Fondo de Cultura Económica, 1964; vejam-se ainda os estudos sobre limites constitucionais ao poder fiscal do Estado e limites éticos da tributação em: BUCHANAN, James M., *Economía y política*, Escritos seleccionados, Valencia: Universidad de Valencia, 1988).

⁶³ De certo modo, a Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, de 1789, proclama este princípio, no seu art. XIII: "Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés". E no art. XIV: "Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs Représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée". Cf. "La thèse de l'impôt solidarité se présente d'abord comme un procédé équitable d'imposition dans un système politique fondé sur l'État. Bien évidemment, la hauteur du sacrifice fiscal y dépend étroitement des politiques menées et notamment des politiques sociales". Mais adiante, outras constituições proclamaram princípios semelhantes, a saber: Constituição do Brasil, de 1824: "XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres". Constituição de Weimar, art. 134 – "todos os cidadãos sem distinção contribuirão na proporção dos seus meios à totalidade dos gastos públicos estabelecidos nas leis". E mesmo nas constituições mais recentes a redação não destoa dessas experiências anteriores, sempre baseadas na repartição dos "gastos públicos", por exemplo: Constituição Italiana de 1947, art. 53 – "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*". Constituição de Portugal: art. 103, 1 – "O sistema fiscal será estruturado por lei, com vista à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado". Constituição da Espanha, art. 31, 1 – "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio" (BOUVIER, Michel / ESCLASSAN, Marie-Christine / LASSALE, Jean-Pierre, *Finances publiques*, 6. ed., Paris: LGDJ, 2002, 601; BALEEIRO, Aliomar, *Uma introdução à ciência das finanças*, 14. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1992; BIRK, Dieter, *Diritto tributario tedesco*, Trad. Enrico de Mita, Milano: Giuffrè, 2006, 12 e ss.).

Stuart Mill, influenciado pelas teorias de Locke, mas aberto para os ideais de justiça distributiva, aprimora o modelo de tributação fundado na *igualdade de sacrifício*, ao considerar que somente haveria igualdade na partilha dos gastos públicos entre os indivíduos caso esta se realizasse proporcionalmente às rendas superiores ao nível de subsistência. Seu grande mérito foi aquele de colocar a *igualdade* como valor central da tributação, medido a partir da igualdade de sacrifício, e de introduzir a igualdade vertical, como garantia de maior justiça tributária.⁶⁴

A *teoria do benefício* consistia em uma *equivalência* entre os impostos pagos pelo contribuinte e as prestações recebidas do Estado. Nesta, os tributos deveriam ser cobrados de acordo com os benefícios recebidos do produto da arrecadação. Taxas,⁶⁵ pedágios, contribuições previdenciárias são exemplos. Seria o preço pago para cobrir os custos que a economia estatal suporta para adimplir a prestação dos serviços públicos.

Outra teoria que logrou êxito foi a do tributo como seguro, como espécie de prêmio de um “seguro social” para proteção da vida e propriedade, pela proteção que o Estado deve destinar aos cidadãos,⁶⁶ como variante da teoria da *equivalência*, a exemplo daquela do tributo como “troca”.

⁶⁴ MILL, John Stuart, *Princípios de economia política*, com algumas de sus aplicaciones a la filosofía social (1848), Trad. Teodoro Ortiz, México: Fondo de Cultura Económica, 2001; para uma ampla abordagem das distintas escolas, ver: BLUM, Walter J.; KALVEN JUNIOR, Harry, *El impuesto progresivo: un tema difícil*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

⁶⁵ A correspondência entre o custo do serviço e o valor da taxa não deve ser efetiva. Para Wagner são taxas: “Quei tributi che i cittadini o gruppi di cittadini pagano, in una certa forma determinata esclusivamente dallo Stato e in un ammontare determinato, come corrispettivo speciale per un servizio che essi ricevono dallo Stato o per la spesa che essi hanno cagionato allo Stato in conseguenza dell’esercizio di un’attività dello Stato” (WAGNER, Adolfo, *La scienza delle finanze*, Trad. Maggiorino Ferraris e Giovanni Bistolfi, Torino: Unione Tipografica, 1891, 628-30).

⁶⁶ Montesquieu, em 1748, evidencia sua preferência por essa opção, ao dizer: “As rendas do Estado são uma parcela que cada cidadão dá de seu bem para ter a segurança da outra ou para fruí-la agradavelmente. Para fixar corretamente essas rendas, cumpre considerar as *necessidades do Estado e as necessidades dos cidadãos*. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para suprir as necessidades imaginárias do Estado” (MONTESQUIEU, *Do espírito das leis*, vol. 2, São Paulo: Nova Cultural, 2000; cf.: AYALA, José Luis Pérez de, *Montesquieu y el derecho tributario moderno*, Madrid: Dykinson, 2001).

A “teoria do benefício” baseava-se na contraprestação ou benefício, ou no princípio “econômico-privado”, nas palavras de Wagner,⁶⁷ e fundava a igualdade dos contribuintes na repartição dos tributos segundo a proporção de valores relativos aos serviços públicos prestados pelo Estado. Este viria a ser o princípio que informaria as taxas, por excelência. O segundo princípio seria aquele do “sacrifício”, segundo o qual “il contribuente in ragione della sua capacità di produzione economica è atto a suportare una data imposta, ossia, secondo la sua capacità contributiva”.⁶⁸ Neste caso, o contribuinte suportaria um *ônus*, uma *privação*, sentida como um *peso*, pela divisão do sacrifício para o custeio dos gastos públicos, o que se deveria limitar segundo os haveres individuais, e cuja cobrança somente poderia ocorrer em presença de algum fato com demonstração efetiva de capacidade econômica. De se ver, a primeira, é mais uma teoria da motivação do tributo, pela repartição dos custos de viver em uma coletividade; enquanto que a segunda preocupa-se fortemente com a justiça individual, individualmente. E como a *igualdade horizontal*⁶⁹ seria insuficiente, pois as demonstrações de capacidade contributiva não são semelhantes, Adolf Wagner, na linha de Stuart Mill, propõe, então, ao final do século XIX, uma tributação com *progressividade*,⁷⁰ para respeitar os casos de *igualdade vertical*, para assegurar a justiça fiscal “no” imposto, como dirá mais tarde Paul Hugon.⁷¹

No exame da tributação baseada na capacidade individual de pagamento, surgiram três interpretações do *sacrifício*, atendidos os seguintes pressupostos: a) a utilidade marginal da renda diminui à medida

⁶⁷ WAGNER, Adolfo, *La scienza delle finanze* cit., 927.

⁶⁸ Idem, 929.

⁶⁹ Para maiores aprofundamentos a respeito dessa noção nos dias atuais, em relação com o princípio de eficiência e sua relação com os princípios da ordem econômica, cf. ELKINS, David, “Horizontal equity as a principle of tax theory”, *Yale Law & Policy Review*, vol. 24 (2006), 43-90.

⁷⁰ Veja-se o estudo de Cohen Stuart sobre a teoria pura da progressividade, com análise das teses de Stuart Mill, Wagner, Pierson e Van Den Linde, além de inovações sobre os princípios de igualdade, capacidade contributiva e as teorias do benefício e do sacrifício: COHEN STUART, Arnold Jacob, “Contributo alla teoria della imposta progressiva sul reddito” (1889), Torino: Utet, 1920, 413-580. Cf ainda: STAMP, Josiah, *I principi fondamentali dell'imposizione in rapporto ai moderni sviluppi*, Torino: Utet, 1934, 390-514.

⁷¹ HUGON, Paul, *O imposto*. Teoria moderna e principais sistemas, São Paulo: Renascença, 1945, 74.

que a renda aumenta; b) a renda carece de utilidade significativa abaixo do nível de subsistência; c) o Estado tem necessidade de entradas financeiras; d) as rendas são oferecidas antes do imposto; e e) os critérios fundamentais de um sistema tributário são os princípios de capacidade contributiva, generalidade e progressividade.⁷² São as seguintes: (i) *Sacrifício absoluto igual* (*equal sacrifices*, de Stuart Mill), pelo qual se requer que todos percam a mesma quantidade de ganhos; (ii) *Sacrifício proporcional igual*⁷³ (*minimum sacrifices*), cujo mote consiste em pagar mais quem tem uma perda maior em quantidade absoluta de utilidade; e (iii) *Sacrifício marginal igual ou sacrifício global mínimo* (*marginal sacrifices*, de Cohen Stuart), por entender que quem tem mais pagará mais impostos, quando tenha reduzida sua quantidade absoluta de lucros.⁷⁴

Contudo, como percebe Musgrave, nenhum desses critérios de determinação da capacidade contributiva (benefício ou sacrifício) é operacionalmente fácil de interpretar e concretizar. O *princípio do benefício* só se aplica quando os beneficiários podem ser identificados claramente. Para Otto Eckstein, porém, isso não ocorre com a maioria dos serviços públicos. Por isso, este princípio proporciona uma solução parcial ao problema da justiça tributária.⁷⁵ Exemplos são os serviços com pedágios, contribuições de melhoria,⁷⁶ contribuições sindicais e outros.

⁷² Sobre a progressividade e teoria do sacrifício: UCKMAR, Victor, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, 2. ed. Padova: Cedam, 1999, 78 e ss. Cf. CARRAZZA, Roque, *Curso de direito constitucional tributário*, 25. ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

⁷³ EDGEWORTH, Francis Y., “The pure theory of taxation”, *Economic Journal*, n. 7 (1897), 550-571.

⁷⁴ ALLAN, Charles M., *La teoría de la tributación*, Madrid: Alianza, 1974, 149-151. Cf. MUSGRAVE, Richard A., *Teoria das finanças públicas: Um estudo de economia governamental*, Brasília, vol.2, Atlas, 1910; MUSGRAVE, Richard A., *Finanza pubblica, equità, democrazia*, Bologna: Il Mulino, 1995; BARONE, Enrico (1859-1924), *Principi di economia finanziaria*. Bologna: Zanichelli, 1937.

⁷⁵ ECKSTEIN, Otto, *Economia financeira: introdução à política fiscal*, Trad. Luciano Miral, Rio de Janeiro: Zahar, 1964, 92.

⁷⁶ “L'imposición que tiene en cuenta el beneficio particular que deriva al contribuyente de una obra o de una actividad pública, da lugar a las contribuciones, que evidencian una correlación directa entre el interés del Estado en el gasto público, alimentado por la contribución, y el interés privado favorecido por el mismo gasto” (GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de ciencia de las finanzas*, Trad. Dino Jarach, Buenos Aires: Depalma, 1949, 218).

Estes modelos, ao longo dos anos, foram mitigados na sua importância, em grande parte, pela dificuldade de determinar critérios adequados de igualdade na proporção dos gastos públicos e pela própria eliminação de vinculação do produto da arrecadação da maioria dos tributos a órgão, fundo ou despesa.⁷⁷ Isso não quer dizer, porém, que foram abandonados.⁷⁸ Sabe-se perfeitamente que tributos podem ser cobrados pela efetiva prestação de serviços públicos, como é o caso das taxas e contribuição de melhoria. Ocorre, porém, que sequer para as taxas ou contribuições, tributos típicos da *teoria do benefício*,⁷⁹ pode-se falar em sinalagma das prestações de serviços públicos ou vinculação obrigatória entre receitas e despesas efetivas.⁸⁰ As taxas são devidas com base em uma espécie de *interesse de continuidade do serviço*, sem que haja obrigatoriedade de coincidência entre o serviço público e o valor pago. Até porque, como bem observa Lello Gangemi, “si può affermare che, generalmente, la *tassa è un prezzo inferiore alle spese di produzione*.”⁸¹ Quanto aos impostos e contribuições, aparentemente, seria aplicável a chamada *teoria do sacrifício*. Contudo, isso também já foi superado. O tributo não é um “sacrifício”, pois a Constituição assume o tributo como o modelo essencial de repartição das despesas públicas entre os indivíduos, segundo sua capacidade econômica. A tributação deve ser legitimada a partir da capacidade econômica, tutelada a

⁷⁷ HICKS, Ursula Kathieen, *Finanças públicas*, Trad. Leopoldo C. Fontenele, Rio de Janeiro: Zahar, 1961, 161.

⁷⁸ A melhor expressão disso é a excelente obra: VASQUES, Sérgio, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Coimbra: Almedina, 2008, 251 e ss.

⁷⁹ A norma tributária é *bilateral* porque a onerosidade da obrigação decorre de um direito de crédito seguido do dever de cumprimento pelo sujeito passivo. Dessa bilateralidade não decorre qualquer vinculação com a teoria do benefício. Mesmo assim, perdurou por largo tempo a doutrina segundo a qual o *tributo justo* seria aquele fundado no *benefício* a partir de prestações de serviços públicos, em virtude da necessária *bilateralidade* do conteúdo da norma tributária.

⁸⁰ “Non è invece concepibile, nemmeno sul piano economico, un sistema tributario statale fondato su criteri sinallagmatici e, quindi, su tributi poco utilizzabili quali strumenti di redistribuzione. Si è visto infatti che, almeno nella realtà dello stato sociale, i tributi generali hanno la funzione minima – incompatibile con la logica del beneficio – di finanziare, nel rispetto del principio di giustizia distributiva, la produzione dei beni pubblici indivisibili e, in genere, i livelli essenziali dei diritti civili e sociali da garantire con carattere di universalità a ogni cittadino” (GALLO, Franco, *Le ragioni del fisco: ética e giustizia nella tassazione*, Bologna: Il Mulino, 2007, 117).

⁸¹ GANGEMI, Lello, *Finanza pubblica*, vol.1, Napoli: Liguori, 1965, 296.

reserva do mínimo vital, e, quando cabível, a progressividade, como medida de pessoalidade (ou individualização) da tributação.⁸²

Para um sistema tributário como o brasileiro, de múltiplas competências tributárias e diversas garantias de direitos fundamentais, a relação causal entre receitas tributárias e despesas públicas já está pressuposta em todas as regras de discriminação de rendas; e a capacidade de prestação dos tributos (ou capacidade de suportar economicamente a exigência tributária), individualmente considerada. De qualquer modo, as distinções teóricas entre equidade vertical e horizontal e entre a *teoria do sacrifício* e a *teoria do benefício* são ainda úteis para exame dos critérios de concretização da justiça tributária e, especialmente, para a delimitação do conteúdo e efetividade do princípio de capacidade contributiva, ainda que desprovidas do caráter determinante havido no passado.

A teoria que marcou a passagem entre o domínio dos financistas e a nova ordem do Estado Constitucional de Direito dos idos da década de 20 do século passado, e se ocupou do teste de legitimação do tributo por critérios jurídicos, foi aquela da “causa jurídica”, da Escola de Pavia (Pugliese, Jarach, Vanoni), liderada por Benvenuto Griziotti, fundada no princípio de capacidade contributiva. Cabe, pois, entender os seus pressupostos, para daí avançar aos fundamentos atuais.

5. O princípio de capacidade contributiva: da teoria da causa do tributo à sua consagração como princípio constitucional autônomo

A doutrina da capacidade contributiva como “causa” do tributo foi largamente difundida por Benvenuto Griziotti e seus discípulos da chamada “Escola de Pavia”, tanto para determinação do que poderia servir como fato tributável (hipótese de incidência) como para a graduação da prestação tributária.⁸³

⁸² Hugh Dalton, ao considerar que a capacidade tributária individual requer modelos para medir a distribuição da carga da tributação, então discute as teorias do sacrifício igual, proporcional e a do menor sacrifício. Ao final lança dúvidas sobre todas e sugere não avançar nesse estudo (DALTON, Hugh, *Princípios de finanças públicas*, Trad. Maria de Lourdes Modiano, Rev. Aliomar Baleeiro, 3. ed., Rio de Janeiro: FGV, 1977, 95-99).

⁸³ Contrário à teoria causalista: FLORES ZAVALA, ERNESTO, *Elementos de finanças públicas mexicanas*: los impuestos, 20. ed., México: Porrúa, 1978, 129.

Segundo a orientação adotada pela teoria da “causa”, para que fatos jurídicos pudessem ser colhidos como fundamento da incidência tributária estes deveriam ser reveladores de capacidade contributiva (objetiva), como ocorre na propriedade de bens imóveis, na transferência *causa mortis*, na prestação de serviços e outros. Somente os fatos econômicos reveladores de capacidade contributiva poderiam ensejar a cobrança de tributos. Diante disso, o *destino* ou *finalidade* do tributo (atender o bem comum, suprir as necessidades do príncipe ou a razão de Estado *et cetera*) deixaria de ser o móvel principal para justificar a criação e cobrança de tributos e, no seu lugar, a capacidade contributiva assumiria a função de princípio fundamental.⁸⁴

Segundo Griziotti, haveria um vínculo indireto entre capacidade contributiva e serviços públicos, pelo qual a manifestação da capacidade econômica deveria ser considerada como índice das vantagens gerais ou particulares proporcionadas aos contribuintes pelos gastos e os serviços públicos,⁸⁵ na medida em que “la contribución con arreglo a la capacidad económica es una manifestación del *principio de solidaridad*”.⁸⁶ Essa vinculação entre solidariedade e capacidade contributiva seria o *leitmotiv* da legitimação do tributo na ordem jurídica.⁸⁷

Para o nascimento da obrigação tributária, além dos seus elementos constitutivos, esta deveria atender a outros critérios (não sem as críticas de Cocivera⁸⁸ e de Giannini a respeito), adicionalmente, deveria

⁸⁴ “L'imposizione fiscale deve essere generale e deve tener conto della capacità economica di ogni singolo contribuente” (BLUMENSTEIN, Ernst, *Sistema di diritto delle imposte*, Trad. Irene Blumenstein / Francesco Forte, Milano: Giuffrè, 1954, 117; HENSEL, Albert, *Diritto tributario*, Trad. Dino Jarach, Milano: Giuffrè, 1956, 50).

⁸⁵ “El círculo lógico es completo y se cierra exactamente: el gasto público; éste aumenta inmediata o paulatinamente la capacidad contributiva; la capacidad contributiva da lugar a la recaudación de los impuestos; los impuestos alimentan el gasto público” (GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de ciencia...* cit., 215-216).

⁸⁶ HERRERA MOLINA, Pedro M., *Metodología del derecho financiero y tributario*, México: Porrúa, 2004, 154.

⁸⁷ “La capacidad contributiva, cuya determinación constituye la obligación al pago del impuesto, es el indicio o la manifestación de esta correspondencia indirecta entre el interés público en el cumplimiento de los servicios públicos mediante la recaudación del impuesto, y el interés privado, para que los servicios sean prestados por las ventajas generales o particulares, presentes o futuras, que derivan a favor del contribuyente” (GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de ciencia...* cit., 217).

⁸⁸ “La tesi, che secondo una felice espressione de A. D. Giannini, è dettata dall'aspirazione altrettanto generosa quanto fertile di pericolose illusioni, è destituita di qualsiasi fondamento e meraviglia perfino che giuristi della forza di Pugliese,

estar presente a *causa jurídica*, que consistiria na integração do contribuinte às atividades estatais, do que derivaria a capacidade contributiva como indício indireto daquilo que ele auferia como riqueza, renda ou patrimônio, em virtude das condições que o Estado lhe oferece como sociedade juridicamente organizada (estabilidade, segurança e outros).

Para Grizziotti⁸⁹ o princípio político da capacidade contributiva seria o critério diretivo do imposto. Por pertencerem a um dado Estado, os indivíduos gozam de uma potencialidade de contribuir aos gastos públicos, pelas condições para lograr o êxito econômico pretendido. Como se vê, o oposto de uma teoria do “bem comum” ou da “razão do Estado”. O fundamento jurídico é a capacidade contributiva; mas o tributo vê-se justificado porque se não fosse a atuação do Estado, o contribuinte não colheria a vantagem econômica manifestada pela capacidade contributiva. Cabível, pois, a exigência de tributos (a) a partir de fatos econômicos reveladores de riqueza e (b) graduados segundo critérios coerentes com a capacidade contributiva.

Dino Jarach, por outro lado, preferiu examinar a teoria da causa como elemento característico do *pressuposto de fato da obrigação* (hipótese de incidência do tributo),⁹⁰ por entender que esta seria uma decorrência de manifestação de riqueza verificada no momento do fato jurídico tributário. Esta orientação rendeu-lhe críticas de Grizziotti, pela importância que o critério de legitimação do tributo exerceria sobre a capacidade contributiva.

Como se pode ver, a teoria da “*causa impositionis*”, da Escola de Pavia, é uma teoria ética do tributo, ao procurar adicionar um elemento de avaliação legitimadora para distinguir arrecadação de tributos de extorsões arbitrárias do poder público. Contudo, merece reservas inequívocas. Como examina Cocivera: “*Ora, se attraverso la causa giuridica si vogliono realizzare i postulati della giustizia tributaria al di là dei limiti della norma, si ha un atto viziato per eccesso di potere*”.⁹¹ Cabe ao legislador realizar o postulado dos tributos ótimos com adequação destes à

Vanoni e Jarach l’abbiano potuta sostenere” (COCIVERA, Benedetto, *Corso di diritto tributario*, Bari: Dott. Francesco Cacucci, 1965, . 394).

⁸⁹ GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de ciencia...* cit., 215.

⁹⁰ GRIZIOTTI, Benvenuto, *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano: Giuffrè, 1953, 364.

⁹¹ COCIVERA, Benedetto, *Corso di diritto tributario*, Bari: Francesco Cacucci, 1965, 398.

capacidade contributiva; não ao jurista. Para este, a causa jurídica do tributo não é a capacidade contributiva, mas a “fonte” da obrigação, entendida esta como a ocorrência da situação abstratamente prevista na lei. Levada às suas últimas circunstâncias, a teoria da causa nem se poderia aplicar àqueles tributos fundados no princípio da “contraprestação”, como a taxa ou as contribuições, já que não dependem de algum esforço em favor de causas econômicas.⁹² Por todos esses motivos, a teoria da causa perdeu forças e viu-se superada por construções mais robustas e lastreadas em critérios eminentemente jurídicos.

5.1. A justificação do tributo: a afirmação do princípio de capacidade contributiva

O *princípio de capacidade contributiva* é uma expressiva forma de realização de segurança jurídica, pois colabora com a certeza do direito, tanto pela seleção das hipóteses de incidência quanto pela exata determinação do montante do tributo devido, com prévio conhecimento das repercussões impositivas. É certo que as definições de tributos, geralmente, não oferecem clareza sobre o que querem dizer com “finalidade de destinação *de receita para as necessidades públicas*”, “cobertura de gastos públicos” ou “concorrer na repartição da despesa pública”. Não deixam clara a opção entre teoria do benefício ou do sacrifício no exame das espécies tributárias e tampouco na avaliação do conteúdo do princípio da igualdade tributária.⁹³ Por esses motivos, a exata determinação dos critérios de aferição da capacidade contributiva (certeza) e, igualmente, a melhor forma de preservar a justiça tributária são medidas relevantes de segurança jurídica,⁹⁴ o cerne da justiça distributiva

⁹² Com uma crítica à teoria da causa de Griziotti fundada na verificação do fato jurídico tributário, veja-se: JARACH, Dino, *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario substantivo*, 3. ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004, 103 e ss.

⁹³ Sacha Calmon é de mesmo pensar: “Sendo assim, o lado positivo da igualdade (dever de distinguir desigualdades) impõe seja o tributo quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, que é diversificada, e o lado negativo do princípio (dever de não discriminar) constringe o legislador a tributar, de forma idêntica, cidadãos de idêntica capacidade contributiva” (COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1996, 327).

⁹⁴ A capacidade contributiva concorre em favor da segurança jurídica, a saber: garantia de generalidade e igualdade; algum vínculo demonstrado com a jurisdição do sujeito ativo tributário; ocorrência de fato com suficiente aptidão de demonstração de

dos tributos.⁹⁵ As dificuldades de opção das diversas correntes disponíveis são as mais variadas.

Economicamente, parece simples e natural explicar que o pagamento dos tributos destina-se a cobrir as despesas coletivas. Como diz André Barilari: “Lorsque le contribuable voit concrètement l’affectation des contribution, il l’accepte mieux. (...) Cette notion de juste retour est importante pour légitimer l’impôt”.⁹⁶ Psicologicamente, sugere surtir maior adesão e há uma tendência de crença, ainda que falsa, de que esta é a melhor forma de financiamento público, com loas à teoria da *equivalência*, da *contraprestação* ou *benefício* (*benefit theory*). Mesmo entre juristas, é comum justificar o tributo pelo custo total de gastos públicos ou pelas vantagens individuais, para segregar impostos de taxas e contribuições.⁹⁷ Contudo, preferimos seguir a orientação de Luigi Einaudi, para quem “*il concetto del vantaggio attira per la sua semplicità, sicché si dura fatica ad abbandonarlo*”; ao que conclui: “La ricerca dell’equivalenza fra imposta pagata dai *singoli* contribuente e benefici da essi ricevuti *singolarmente* in virtù dei pubblici servizi è assurda”.⁹⁸ De fato, não encontra guarida na melhor técnica do direito tributário uma formulação de igualdade fundada na percepção empírica de um gasto público indefinido como medida individual de aplicação de tributos. Se isso fosse possível, não caberia falar em “impostos” ou “contribuições”, mas sim em permanente financiamento mediante a cobrança de preços públicos, na justa medida do consumo,

capacidade contributiva; praticabilidade ou comodidade no cumprimento da obrigação e não excesso de pressão tributária.

⁹⁵ STEICHEN, Alain, La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive, *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002, 243-280.

⁹⁶ BARILARI, André, *Le consentement à l’impôt*, Paris: Presses de Science Po., 2000, 115.

⁹⁷ Neumark não aceita a ideia segundo a qual a entrega do tributo ter-se-ia por qualificar como “sacrifício”. Não é exato. “El impuesto es una exacción (no voluntaria) sin contraprestación, no puede hablarse propiamente de sacrificio” (NEUMARK, Fritz. *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*. Trad. José María Martín Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. p. 435). Para ele todo imposto tem como fim intervir direta ou indiretamente na capacidade contributiva pessoal ou real. Para um amplo exame das teorias aplicáveis: MORSELLI, Emanuele, *La dottrina del tributo...* cit.; MORSELLI, Emanuele, *Corso di scienza della finanza pubblica*, 2. ed., Padova: Cedam, 1937.

⁹⁸ EINAUDI, Luigi, *Principi di scienza della finanza*, Torino: Edizioni Scientifiche Einaudi, 1952, 99; EINAUDI, Luigi., *Principios de hacienda pública*, Trad. Jaime Algara, Madrid: Aguilar, 1968, 102.

a valor de mercado. De igual modo, o sistema tributário não poderia ser reduzido a contribuições ou a taxas, pois o caráter de justiça social ficaria prejudicado.⁹⁹

Para agravar a dificuldade, no século XX, prevaleceram as *concepções comunitárias do imposto*, segundo a qual o tributo constitui a parte devida por cada indivíduo em virtude do princípio da *solidariedade* nacional. Dizer que o tributo é o preço dos serviços prestados não é atualmente exato, como fez Proudhon ao seu tempo.¹⁰⁰ O tributo não seria mais visto como um “contrato”, adimplido mediante um “preço”, ou como um benefício ou sacrifício, mas como um dever inerente à vida inserida em uma dada ordem social.¹⁰¹ E deste princípio de solidariedade¹⁰² decorreria uma consequência objetiva, a de que o sacrifício imposto ao contribuinte poderia até mesmo superar os signos de capacidade contributiva.¹⁰³

Esta teoria comunitarista do “imposto-solidariedade”, como sugerem alguns, serviu para privilegiar a *teoria do sacrifício do imposto*, a

⁹⁹ Em sentido diverso, ao admitir maior expressão de justiça tributária pela equivalência: VASQUES, Sérgio, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Coimbra: Almedina, 2008, p. 441 e ss.

¹⁰⁰ PROUDHON, Pierre Joseph, *Théorie de l'impôt* (1865), Paris, L'Harmattan, 1995; PROUDHON, Pierre Joseph, “Ce nom depuis tant de siècles odieux et maudit: l'impôt (*Théorie de l'impôt*)”, In: REICHMAN, Claude., *Théories contre l'impôt*. Paris: Les Belles Lettres, 2000, p. 67-97.

¹⁰¹ PIGOU, Arthur Cecil, *Economia del benessere*, Trad. Mario Einaudi, Torino: Utet, 1948.

¹⁰² Cf. BLAIS, Marie-Claude, *La solidarité: histoire d'une idée*, Paris, Gallimard, 2007; BEZERRA, Paulo, “Solidariedade: um direito ou uma obrigação”, In: CLÈVE, Clèmerson Merlin / SARLET, Ingo Wolfgang / PAGLIARINI, Alexandre Coutinho (coord.), *Direitos humanos e democracia*, Rio de Janeiro: Forense, 2007, 515-532; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, “Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito”, In: GRECO, Marco Aurélio / GODOI, Marciano Seabra de (coord.), *Solidariedade social e tributação*, São Paulo, Dialética, 2005, 208-221; FARIAS, José Fernando de Castro, *A origem do direito de solidariedade*, Rio de Janeiro: Renovar, 1998; SACCHETTO, Claudio / PEZZINI, Barbara (coord.), *Il dovere di solidarietà*, 5. ed., Milano: Giuffrè, 2005; SACCHETTO, Claudio, “O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano”, In: GRECO, Marco Aurélio / GODOI, Marciano Seabra de (coord.), *Solidariedade social e tributação*, São Paulo: Dialética, 2005, 9-52.

¹⁰³ Como observa Charles Allan: “Un sistema justo de tributación basado en el principio de capacidad de pago se define como aquel en el cual los sacrificios de utilidad para todos y cada uno de los contribuyentes son iguales” (ALLAN, Charles M., *La teoría de la tributación*, Madrid: Alianza, 1974, 147).

considerar como um dever necessário o estabelecimento de uma ligação social fundada na noção de solidariedade. De nenhum modo pode-se fazer fila com esse entendimento, de apelo fácil e altruísta, mas que só disfarça uma tentativa de recurso à teoria do benefício, ainda que a pretexto de privilegiar a teoria do sacrifício. Não se pode olvidar o reconhecimento da solidariedade, mas desde que esta se concretize com observância da imunidade do mínimo existencial e dos princípios de personalidade, capacidade contributiva e progressividade.

Stuart Mill vale-se da teoria da isonomia dos sacrifícios para introduzir a regra da *progressividade* da tributação,¹⁰⁴ na busca de critério mais efetivo de justiça tributária. Em seguida, e de modo mais incisivo, com Adolf Wagner, a capacidade contributiva passa a ser avaliada não apenas pela equidade *horizontal*, ou *generalidade*, como tratamento igual para aqueles que se encontram em situação equivalente (igualdade formal perante a lei), mas também pela equidade *vertical*, segundo a qual contribuintes desiguais devem ser tratados na proporção dessa desigualdade, com a aplicação de critérios que reflitam essa diferenciação como a *progressividade (igualdade material)*.¹⁰⁵ Ambas, a igualdade horizontal e a vertical, concorrem para uma proteção contra injustificadas discriminações, cabendo, adicionalmente, à *igualdade vertical* preservar os sujeitos de capacidade econômica inferior, mediante a *progressividade* dos tributos. Apesar de todos esses esforços, a noção de tratamento igual para sujeitos iguais (isonomia horizontal) e de tratamento diferenciado para sujeitos diferentes (isonomia vertical), na prática, até hoje, queda-se muito difícil de realizar.

Como bem observa Sérgio Vasques, o problema da escolha e justificação do critério distintivo de comparação a ser empregado vive uma tensão permanente entre *abertura* e *vinculação*,¹⁰⁶ quanto à existência

¹⁰⁴ Para determinar, em termos econômicos, esse índice de progressividade, os economistas utilizam-se do postulado de utilidade marginal decrescente da renda.

¹⁰⁵ MUSGRAVE, Richard A., *Finanza pubblica, equità, democrazia*, Bologna: Il Mulino, 1995, 195; ALLAN, Charles M., *La teoría de la tributación*, Madrid: Alianza, 1974, 42.

¹⁰⁶ “Na interpretação do princípio da igualdade podemos, assim, guiar-nos a partir de duas posições-limite: uma posição de abertura integral, segundo a qual o princípio da igualdade permite ao legislador a escolha de *qualquer* critério distintivo, sendo indiferente a sua injustiça ou inadequação face à situação em jogo; e uma posição de vinculação absoluta, o entendimento de que o princípio da igualdade impõe sempre ao legislador a escolha do critério distintivo *mais justo ou adequado* em face da

ou não de liberdade do legislador para a eleição de critérios que permitam determinar a equivalência, a diferenciação ou a igualdade entre contribuintes ou situações.

6. Considerações finais

Nos tempos mais recentes, assiste-se à recuperação desse diálogo sobre a justiça tributária e seus critérios de aproximação. Veja-se, por exemplo, as propostas de Thomas Nagel e Liam Murphy, baseados em uma relativização da justiça tributária, para evidenciar a prevalência de uma suposta justiça social, segundo critérios tipicamente de natureza política, já que caberia ao Estado simplesmente “determinar” os direitos de propriedade e o que poderia ser feito mediante tributos.¹⁰⁷

Para um Sistema Constitucional Tributário analítico, em competências e em direitos fundamentais, como o brasileiro, propostas desse jaez em pouco ou nada auxiliam. Diga-se o mesmo para outras tantas formulações *de lege ferenda*, como as de John Rawls e outros.¹⁰⁸ Isso não equivale a qualquer resistência a critérios de justiça, comutativa, distributiva ou redistributiva do Sistema Tributário, os quais devem ser efetivados na medida do possível, como forma de garantir a própria legitimidade do ordenamento, como observa Michel Bouvier.¹⁰⁹ Apenas não se acomodam à estrutura constitucional brasileira que se vivencia. Contudo, o debate sobre a justiça fiscal será sempre de grande importância, dada a necessidade de fundamentação de todas as

situação em jogo, qualquer que ele seja em concreto” (VASQUES, Sérgio, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Coimbra: Almedina, 2008, 43).

¹⁰⁷ MURPHY, Liam / NAGEL, Thomas, *O mito da propriedade*, São Paulo: Martins Fontes, 2005, 242 e ss.

¹⁰⁸ RAWLS, John, *Liberalismo político*, Trad. Sergio René Madero Báez, México: Fondo de Cultura Económica, 1993; RAWLS, John, *Justiça como equidade: uma reformulação*, Trad. Claudia Berliner, São Paulo: Martins Fontes, 2003; RAWLS, John, *Justiça e democracia*, Trad. Irene A. Paternot, São Paulo: Martins Fontes, 2002; RAWLS, John, *História da filosofia moral*, São Paulo: Martins Fontes, 2005; RAWLS, John, *O direito dos povos*, Trad. Luís Carlos Borges, São Paulo: Martins Fontes, 2001; BARRY, Brian, *La teoria liberale della giustizia: analisi critica delle principali dottrine di Jonh Rawls, una teoria della giustizia*, Milano: Giuffrè, 1994.

¹⁰⁹ BOUVIER, Michel, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris: LGDJ, 2005, 228.

decisões do ordenamento, desde a criação e reforma dos tributos aos atos de aplicação concreta.¹¹⁰

Como ficou demonstrado, o empirismo dos métodos econômicos e suas múltiplas correntes de pensamento não ofereciam qualquer segurança jurídica, tampouco favoreciam a construção de um “sistema” efetivo de tributos. A justaposição dos tributos existentes, segundo classificações que o tempo já cuidou de eliminar do direito tributário, uma a uma, até mesmo as mais resistentes, como tributos “fiscais” e “extrafiscais”, “diretos” e “indiretos”, entre outras, hoje enfraquecidas e mantidas unicamente pela tradição ou pela repetição, foi certamente a causa das mais sensíveis dificuldades de evolução. A ontologia dessas classificações herméticas tinha a pretensão de dominar todos os critérios de segurança jurídica, da certeza à justiça, mas o que mais se viu foi insegurança e injustiças.

Autores há, como Tipke, que concentram a legitimidade da tributação com base em uma justiça tributária que tem origem no princípio da igualdade. Uma isonomia que não pode ser aquela *igualdade formal*, mas deve perseguir a *igualdade funcional*, em vista dos procedimentos de criação e aplicação do direito, e precipuamente a *igualdade material*, para efetividade da justiça orientada pelo “sistema de valores da lei fundamental”.¹¹¹ Logicamente, Klaus Tipke constrói uma teoria da

¹¹⁰ Como bem ressaltadas por Paulo Caliendo, de *princípio estruturante do sistema jurídico-tributário* e de *princípio hermenêutico fundamental de aplicação das normas jurídicas tributárias*. Cf. CALIENDO, Paulo, *Direito tributário*. Três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistêmica do direito tributário, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, 58.

¹¹¹ TIPKE, Klaus / LANG, Joachim. *Direito tributário* cit., 191. Estamos, porém, com Casalta Nabais, quando afirma: “Com efeito, parece-nos óbvio que o princípio geral da igualdade, só por si, não é suficiente para fundamento constitucional do princípio da capacidade contributiva: é que ele apenas nos diz que é exigido um critério e um critério uniforme para termo de comparação, com base no qual se há de aferir o tratamento igual e o tratamento desigual, não nos fornecendo, porém, qual seja esse critério, o qual naturalmente tem de deduzir-se de outros princípios constitucionais. É certo que o princípio da igualdade, porque não pode deixar de ser uma expressão da justiça, nos dá indicações importantes quanto ao critério da igualdade fiscal, exigindo que a mesma tenha por base critérios materiais de justiça, dos quais estão evidentemente excluídos os que historicamente têm vindo a ser considerados arbitrários e que tendem a constar de listas constitucionais. Mas é óbvio que isto não basta para identificar o critério dos impostos” (NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, Coimbra: Almedina, 1998, 446).

tributação segundo o seu ordenamento, e como a Lei fundamental de Bonn não traz outros princípios aplicáveis, a alternativa seria extrair da “igualdade” (genérica) todos os princípios para justiça tributária. No Estado Constitucional de Direito o tributo legitima-se e considera-se como “justo” a partir da aplicação do inteiro sistema de princípios e regras constitucionais, sem qualquer necessidade de se limitar pela igualdade. É pedir muito do princípio da igualdade que este responda por todo o conteúdo da justiça tributária.

Com o Estado Constitucional, abandonada a noção de “sistema tributário” como conjunto aleatório de tributos, o “Sistema Tributário” passa a representar uma organização coerente de princípios e regras em torno do conceito de tributo, a surpreender o fenômeno tributário por uma metodologia puramente jurídica, sem interferências econômicas e a constituir uma legitimidade do tributo baseada em critérios de justiça e segundo fundamentos constitucionais. Esta foi, sem dúvida, o mais significativo avanço em favor do princípio de *segurança jurídica* material no direito tributário.¹¹² Ao mesmo tempo, todas aquelas classificações acima referidas perderiam força explicativa ou vinculantes, para dar lugar às teorias constitucionais do tributo.

Resumo: A evolução histórica equidade aponta para alterações nos critérios de avaliação da justiça tributária. A utilização do patrimônio individual e da produção agrícola, feita na Antiguidade, foi substituída, no medievo, pela razão finalística, o bem-comum, para limitar o poder de tributar. Apenas no absolutismo, por meio da concepção das razões do Estado, com progressiva transição para indicadores presumidos de riqueza e capacidade contributiva, ocorre a arrecadação direcionada às despesas públicas. A transição deste conceito para a justiça material, fundamentada no consentimento do contribuinte passou pela

¹¹² Como afirma Sainz de Bujanda: “La metodología jurídica ha surgido como reacción frente a los peligros de los métodos puramente económicos. Estos métodos, en efecto, pueden destruir la seguridad y dejar sin aplicación al mandato de la ley cuando el intérprete se limita a considerar los rasgos económicos de los hechos sometidos a imposición, dando la espalda a su caracterización dentro del ámbito legal” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975, vol. 1, p. 445).

intrincada aplicação de critérios éticos, em especial pelas teorias do benefício e do sacrifício. Este trabalho argui que a justiça tributária é substancial e qualificada pelo princípio da capacidade contributiva, o que denota a dificuldade em aplicar tributos de maneira equitativa fundados em conjecturas filosóficas or da *causa impositinis*. Não se escusa que a segurança, aliada à liberdade, é considerada um valor imprescindível do direito em sociedades livres e justas, percebida como um subprincípio da justiça, ao proporcionar estabilidade jurídica. A importância do princípio da capacidade contributiva no Brasil não comporta, porém, importações que em nada se identifiquem com qualquer estrutura constitucional analítica, dotado de forte vinculação da legitimidade da tributação aos princípios da igualdade funcional e material, bem como pela determinação de competências e direitos fundamentais. Nisto resta fundamental que o sistema tributário brasileiro represente uma organização coerente de seus próprios princípios e regras em torno do conceito de tributo e do avanço em direção à segurança jurídica material.

Palavras-chave: justiça tributária, sistema tributário analítico, segurança jurídica, capacidade contributiva.

Abstract: The historical evolution of equity points to changes in the criteria for evaluating tax justice. The use of individual assets and agricultural production in ancient times was replaced in the Middle Ages by a finalistic reason, the common good, to limit the power to tax. It was only in Absolutism, through the conception of the “reasons of the State”, with a progressive transition to presumed indicators of wealth and ability to pay, that tax collection was directed towards public spending. The transition from this concept to material justice, based on the taxpayer’s consent, involved the intricate application of ethical criteria, especially the theories of benefit and sacrifice. This work argues that tax justice is substantial and qualified by the principle of contributory capacity, which denotes the difficulty in applying taxes in an equitable manner based on philosophical conjectures or the *causa impositinis*. It is a fact that security, allied to freedom, is considered an essential value of law in free and just societies, perceived as a sub-principle of justice, by providing legal stability. The importance of the principle of ability to pay does not, however, mean that it should be imported in a way that does not identify any analytical constitutional

structure, which strongly links the legitimacy of taxation to the principles of functional and material equality, as well as to the determination of competences and fundamental rights. It is therefore essential that the Brazilian tax system represents a coherent organization of its own principles and rules around the concept of taxation and the advance towards material legal certainty.

Keywords: tax justice, analytical tax system, legal certainty, ability to pay.

LOS POSIBLES FRAUDES DE LEY DEL PODER FISCAL EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE

✉ <https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/4>

GABRIEL CASADO OLLERO*

1. Propósito

El título de esta colaboración tal vez pudiera tacharse de prejuicioso aunque las líneas que siguen se esforzarán en demostrar que no lo es. En cualquier caso, como enseguida se verá, el asunto que en ellas se bosqueja reclama una reflexión menos presurosa, que habrá de aparcarse para cuando se disponga de más espacio y resuello para acometerla.

El *poder fiscal* es el *poder plural* o, quizás mejor, el conglomerado de poderes que (i) crea y regula los tributos; (ii) impone su autoliquidación y pago a los obligados tributarios [personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, y entidades sin personalidad] irrestricta y permanentemente compelidos a colaborar con aquél, facilitándole información de “*toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas*” (art. 93.1 LGT); (iii) vigila el correcto y puntual cumplimiento de las obligaciones y deberes materiales y formales que les son normativamente impuestos o administrativamente exigidos; (iv) controla y corrige las irregularidades advertidas; (v) castiga los incumplimientos (de los obligados tributarios) que entiende cometidos con cualquier grado de culpa o negligencia;

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Complutense de Madrid, España. Abogado. ORCID: 0000-0003-1060-7570.

y, en fin, (vi) revisa en vía administrativa las reclamaciones y recursos planteados contra sus propios actos de regularización y de imposición de sanciones antes de que lo haga el poder judicial.

En su expresión tradicional, el *poder fiscal* alude a “*los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria*”: “*singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria*” (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3º, entre otras; y, como más reciente, la STC 74/2022, de 14 de junio, FJ 3º).

Tras los muchos factores determinantes del derrumbamiento de la tradicional función residual del Poder gubernativo, la *hegemonía* del poder fiscal en la ordenación (gubernamental) de los tributos y en el control y regularización de su (auto)aplicación por los particulares, pasó a detentarla el Gobierno y la Administración Tributaria que de él depende: el Gobierno dirige y la Administración actúa (art. 97 CE y art. 3.3 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público; en adelante, LSP).

Como es notorio, en el ámbito de competencias del Estado (art. 5.2 LGT), la Administración Tributaria lleva más de treinta años encarnándose en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que, alumbrada en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991, todavía hoy sigue sorprendentemente huérfana de “*su legislación específica*”; es decir, de un Estatuto orgánico que establezca y delimite sus competencias, régimen jurídico, organización y funcionamiento (Véase la Disposición Adicional 17ª de la LSP)

El desempeño de las *funciones administrativas* consistentes en el control de la aplicación de los tributos, ejercicio de la potestad sancionadora y revisión en vía administrativa (art. 5.2 LGT) [es decir, en el desarrollo de “*las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios*” (art. 103.Uno. 3. de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de PGE)], no alcanza a definir el peso institucional y la verdadera dimensión de la Agencia Tributaria, *potentior persona*, titular de un abultado e incesante elenco de potestades exorbitantes. Ni tampoco a dar cuenta del alcance y de la incidencia real que el ejercicio continuado y persistente de tales potestades comporta en el desarrollo de los derechos y garantías fundamentales de las personas y en el ámbito de su libertad personal y patrimonial.

En definitiva, lo que hoy resulta palmario es que el Gobierno, de

una parte, y la Agencia Tributaria, de otra, constituyen la manifestación más acaparadora, ubicua y permanente del poder *fiscal*.

2. La *singular posición* que el deber de contribuir sitúa a los ciudadanos y al poder fiscal, según la doctrina del Tribunal Constitucional

Como norma suprema que configura y limita los poderes del Estado, la Constitución ordena la sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1 CE). Sin embargo, la sujeción a la Constitución es de distinto signo para los ciudadanos y para los titulares de los poderes públicos. La posición de los primeros está presidida por el *principio general de libertad*, inherente al Estado social y democrático de Derecho (arts. 1.1 y 10.1 CE): salvo vulnerar la Constitución (deber negativo), los ciudadanos pueden hacer todo lo no prohibido por ella y por el resto del ordenamiento jurídico. En cambio, a los poderes públicos se les exige no sólo la sujeción a la Constitución (art. 9.1 CE), sino también la responsabilidad, la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) y el sometimiento a un sistema de fiscalización y control que asegure la regularidad jurídica de su actuación (art. 106.1 CE).

De ahí que el deber negativo de no actuar contra la Constitución se exija a todos: ciudadanos y poderes públicos habrán de abstenerse de cualquier actuación que la vulnere (STC 101/1983, de 18 de noviembre, FJ 3º). Pero para los poderes públicos la sujeción a la Constitución también “*actúa como deber positivo de obrar con arreglo a la misma*” (STC 122/1983, de 16 de diciembre, FJ 4º); esto es, “*de realizar sus funciones de acuerdo con la Constitución, (...) un deber positivo de acatamiento entendido como respeto a la misma, lo que no supone necesariamente una adhesión ideológica ni una conformidad a su total contenido, dado que también se respeta la Constitución en el supuesto extremo de que se pretenda su modificación por el cauce establecido en los arts. 166 y siguientes de la Norma Fundamental. Entendido así el acatamiento, (...), constituye un deber inherente al cargo público, una condición, en el sentido de requisito, con independencia de que se exteriorice o no en un acto formal*” (STC 101/1983, de 18 de noviembre, FJ 3º).

Baste considerar que, si “*los principios constitucionales y los derechos y libertades fundamentales vinculan a todos los Poderes Públicos (art. 9.1*

y 53.1 C.E.) y son origen inmediato de derechos y obligaciones y no meros principios programáticos” (SSTC 169/2003, de 29 de septiembre, FJ 3º; 31/1994, de 31 de enero, FJ 7º; 254/1993, de 20 de julio, FJ 6º; 15/1982, de 23 de abril, FJ 8º), su cumplimiento y exigibilidad habrá de ser inmediata y no quedar a merced de los propios titulares del poder público obligados a cumplir los principios constitucionales y proteger los derechos y las garantías fundamentales de los ciudadanos.

En cambio, estos últimos se contemplan en la Constitución no como titulares de deberes, vínculos y sujeciones jurídicas, sino como sujetos de derechos fundamentales, libertades y derechos públicos subjetivos que “vinculan a todos los poderes públicos” (art. 53.1 CE), y cuya garantía constituye razón de ser del Estado de Derecho que consagra el art. 1 CE.

Por ello, más allá del deber general negativo de no actuar contra la Constitución (STC 101/1983, FJ 3º), son contados los preceptos constitucionales (entre ellos, el del art. 31.1 CE) que imponen a los ciudadanos deberes positivos de actuación que, además, no son directa e inmediatamente exigibles, *ex Constitutione*, sin la previa intervención o interposición legal.

De manera que los preceptos que proclaman estos deberes constitucionales positivos no hacen sino concretar o especificar el deber general de sujeción del art. 9.1 CE, al que en realidad no añaden ni restan nada porque no están dirigidos a los ciudadanos sino a los poderes públicos y, en primer término, al legislador que en el ejercicio de su libertad de configuración, habrá de concretarlos y habilitar las potestades que, dentro de la Constitución, los garanticen y los vuelvan jurídicamente exigibles.

Por ello el “deber de contribuir con tributos al sostenimiento del gasto público (art. 31.1 CE)” (STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 7º) sólo puede establecerse y exigirse “con arreglo a la ley” (art. 31.3 CE) y “en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º); tratándose de “un deber, sin la menor duda, “de configuración legal”, de tal modo que la ley se erige, tradicionalmente, en la garantía constitucional por excelencia de la legitimidad del citado deber” (Voto particular de Pedro Cruz Villalón a la STC 182/1997, de 28 de octubre).

También el Tribunal Supremo no ha dudado en reconocer que “el deber constitucional de contribuir (...) está siempre supeditado al de

legalidad” (STS n.º 1027/2021, de 14 de julio, rec. 3895/2020, FJ 3º; y muchas otras que la replican)

Aun reconociendo que el deber de contribuir tiene origen constitucional, pero es “*de configuración legal*” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 35º), el Pleno del Tribunal Constitucional a la hora de “*abordar distintos aspectos atinentes a la norma del art. 31.1 CE*”, no se resistió a acometer, sin el concurso del legislador, la “*configuración constitucional del deber de contribuir*” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º). Y en efecto, ya en su temprana STC 76/1990, de 26 de abril, consciente o no de ello, quebró o excepcionó, invirtiéndolo, el esquema general de relación de los poderes públicos y de los ciudadanos con la Constitución, haciendo derivar directamente del mandato del art. 31 CE “*la singular posición*” de unos y otros, con incidencia “*en la naturaleza misma de la relación tributaria*” (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3º; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º; y 74/2022, de 14 de junio, FJ 3º; todas ellas dictadas por el Tribunal en Pleno)¹.

Considera el Tribunal Constitucional que la posición de los ciudadanos, “*en cuanto sujetos pasivos y, en su caso, sujetos infractores del deber de contribuir*”(STC 76/1990, FJ 3º), va “*más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone*” (FJ 3º), atribuyéndoles, directamente, una posición jurídico-pasiva o de sujeción; es decir, un *deber positivo ex Constitutione* consistente en “*una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales*”

¹ Para el Pleno del Tribunal la “recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria” (SSTC 76/1990, FJ 3º; 221/1992, FJ 5º); destacando desde su STC 76/1990, de 26 de abril, “la singular posición en que la Constitución sitúa, respectivamente, a los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria, y a los ciudadanos, en cuanto sujetos pasivos y, en su caso, sujetos infractores del deber de contribuir”(STC 76/1990, FJ 3º).

Y concluye que “la aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º; con remisión a la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3º).

(STC 76/1990, FJ 3º). Insistiendo asimismo el Pleno en su posterior STC 195/1994, de 23 de junio, en *“la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el art. 31 de la Norma fundamental como deber constitucional”* (FJ 3º)

En cambio, para *“los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria”*, es decir, del *poder fiscal*, la posición derivada de este deber constitucional se traduce – según el Tribunal Constitucional – en una situación jurídico-activa de poder que, más allá del deber general negativo de no actuar contra la Constitución (STC 101/1983, de 18 de noviembre, FJ 3º), exige del legislador la atribución de *“potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes (...) De donde se sigue (...) que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias”* (STC 76/1990, FJ 3º).

Y, al tiempo de negar que *“la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara”*, persiste el Tribunal Constitucional en afirmar que *“esa pretendida igualdad resulta desmentida por el art. 31.1 de la Constitución que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como potentior persona en una situación de superioridad sobre los contribuyentes.”* (FJ 9º). Esta doctrina se invoca y reitera literalmente años después por la Sala Segunda del Tribunal Constitucional en su STC 141/1997, de 15 de septiembre, FJ 3º.

Por su parte, la Sala Primera del Tribunal en su STC 110/1984, de 26 de noviembre, ya había desestimado un recurso de amparo en el que, entre otros extremos, el recurrente solicitaba al Tribunal que analizara *“si la intimidación económica forma o no parte de la intimidación personal y familiar, y si las facultades exorbitantes que la Ley 50/1977 confiere a los servicios inspectores de la Administración Tributaria pueden*

llegar, aunque sea potencialmente, a invadir la intimidad económica como parte de la intimidad personal” (Antecedente 2. C).

Con el *“firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la Norma fundamental”*, la Sala Primera concluyó que *“la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público² (...) recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse (...), a quienes puedan prestar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal (...)”* (STC 110/1984, FJ 3º).

En esta doctrina se apoyaría después la STC 76/1990 para perfilar, enraizándolos en el deber de contribuir, los tres pilares fundamentales que han venido sustentando en los últimos treinta años el *poder fiscal del Estado*:

1.º - *La lucha contra el fraude fiscal* [o contra determinadas economías de opción, o directamente contra prácticas elusivas de impuestos (STC 121/2016, de 23 de junio, FJ 5º)] considerada en sí misma *“un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria”* (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5º B; 50/1995, de 23 de febrero, FJ 6º; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 5; 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5; 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 5º; STC 74/2022, de 14 de junio, FJ 3º)³; ante *“la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos”* (SSTC 214/1994, de 14 de julio, FJ 5º B; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6º; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º); *“la necesidad de impedir una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”* (STC

² Este bien público no es otro que *“la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos”* (FJ 5º), para evitar que se produzca *“una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta”* (STC 110/1984, FJ 3º).

³ Lucha en la que, según reconoce la Sala Primera en su STC 50/1995, de 23 de febrero, *“el papel del Juez cobra una singular transcendencia como garante del equilibrio de los derechos individuales y de las potestades de la Hacienda pública”* (FJ 6º).

50/1995, de 23 de febrero, FJ 6º; 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3º; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6º; 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4º); “*la búsqueda del efectivo cumplimiento del deber de contribuir(...) y de una más plena realización de la justicia tributaria*” (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6º)

2.º - Vinculada con lo anterior, *la existencia de un interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda pública* y que es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país (STC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 6º). De ahí la necesidad y la justificación de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz de la Administración tributaria, cuya ordenación y despliegue no es una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «*un sistema tributario justo*» como el que la Constitución propugna en el art. 31.1. (SSTC 76/1990, FJ 3º; 74/2022, de 14 de junio, FJ 3º); la garantía de un sistema tributario justo es central a todo Estado social y democrático de Derecho pues, en ausencia de tal sistema, no puede ni siquiera haber una sociedad civilizada (STC 121/2016, de 23 de junio, FJ 5º); siendo, en definitiva, “*la eficacia de la actividad inspectora (...) imprescindible para proceder a la correcta comprobación e investigación de los tributos*”(STC 74/2022, de 14 de junio, FJ 5º)

3.º - Como consecuencia de todo ello, *la exigencia constitucional de que el legislador habilite las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias*, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias. (SSTC 76/1990, FJ 3º; 74/2022, de 14 de junio, FJ 3º)

Aunque no es el momento de ahondar en ello, baste decir que esta doctrina constitucional tiene mucho que ver con el hecho de que para los titulares del *poder fiscal*, Legislador y Agencia Tributaria, la “*prevención y lucha contra el fraude fiscal*” y el *reforzamiento del control tributario* se hayan convertido en la estrella polar y en el objetivo principal de la ordenación y aplicación del sistema tributario; llegándose, en este último ámbito, a utilizar, sin más, el deber de contribuir del

art. 31.1 CE como *norma de cobertura* para la lucha contra el fraude fiscal⁴.

Otro tanto cabría decir de la incidencia de la referida jurisprudencia constitucional en la indisimulada entronización del *interés público fiscal* (reducido a pura *obsesión recaudatoria*) como el supremo bien jurídico digno de protección. Y, a la postre, en la progresiva y resignada (;) degeneración del *Derecho de la contribución al gasto público* en un simple *Derecho de la recaudación tributaria*.

A estos efectos, y también en sentido homenaje a su Memoria, conviene reproducir, asumiéndola, la ajustada y contundente admonición que el Profesor Carmelo Lozano expresaba en los términos que siguen: “*Ni a la ley tributaria ni desde luego a la AEAT cuando la aplica, se le encomienda por el Ordenamiento en exclusiva la función de definir y defender un pretendido interés público fiscal prescindiendo de los derechos fundamentales, ni mucho menos hasta el punto de elevarlo a preeminente frente a ellos. (...) El primer interés público en un Estado de derecho, por encima de cualquier otro que pudiera esgrimirse como contradictorio con él, es actuar conforme a la ley y a la defensa de los derechos y libertades que son su elemento definitorio*”⁵.

3. Sobre las dos manifestaciones de la antijuricidad fiscal: la arbitrariedad administrativa y el fraude tributario

El Derecho no es la expresión de la voluntad del Poder, sino que aspira a ser un freno a la misma. El fraude fiscal es un fenómeno que afecta al Derecho pero que, como cualquier otro fraude, tiene mucho que ver con el forcejeo del Poder por liberarse del Derecho o por esquivarlo.

Pese a la claridad y contundencia del ya referido mandato del art. 9.1 CE (“*los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*”), en la vida del Derecho nada

⁴ Véase más adelante el Auto de Juzgado de Instrucción núm. 6 de Madrid de 11 de mayo de 2010, Diligencias previas 14/2009, confirmado en apelación por la Audiencia Provincial de Madrid.

⁵ LOZANO SERRANO, C., “El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación”, Ponencia presentada al Congreso Internacional sobre Tributación, Derechos Humanos y Fraude fiscal, en noviembre de 2014, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 8 (2015), 19-39.

sorprende menos que la desobediencia de la ley, su incumplimiento (involuntario, negligente o culpable) o la evitación de su “*debida aplicación*” (art. 6.4 del Código Civil) mediante el abuso, la manipulación o el retorcimiento de la norma en contra de su recto sentido. Y ello tanto por los ciudadanos privados o distanciados del poder público, como por los que ocupan alguno de los poderes del Estado; en definitiva, por cualquiera que, con la disposición de incumplir la ley, tenga la posibilidad (el poder) de incumplirla. Parece evidente, pues, que la tentación de prescindir de la ley, bordearla o desobedecerla, directa u oblicuamente, no es algo impropio sino más bien inherente a la *condición humana*.

De ahí que no resulte fácil discernir las razones por las que cuando se analizan, desde cualquier punto de vista, las vulneraciones, ilegalidades o incumplimientos normativos, el *foco de la antijuricidad* siempre se coloque del lado de los ciudadanos, *como si éstos fueran* no ya los primeros sino los únicos destinatarios de los mandatos del Ordenamiento jurídico.

El fenómeno es particularmente significativo al tratar de la *antijuricidad* o del fraude a la Hacienda Pública en la vertiente del ingreso (el *fraude tributario*) o en la del gasto (*fraude en el gasto público*). Prescindiendo de este último, que merecería capítulo aparte, cuando se aborda el *fraude a la Hacienda Pública* éste acostumbra a identificarse exclusivamente con el *fraude fiscal* de los ciudadanos, como si fuera esta la única manifestación posible y conocida del fraude en la ordenación, aplicación, control y regularización de los tributos o en su asignación equitativa a través del gasto público (art. 31.2 CE).

Convendría a estos efectos recordar, como ya hiciera en 1974 el Profesor Sainz de Bujanda, que “*la arbitrariedad administrativa y el fraude tributario [son] manifestaciones –diversas, pero complementarias– de un mismo fenómeno: el de la antijuricidad en el campo financiero*”⁶.

Aunque sin confundirse con el fraude fiscal, también el *fraude de ley* socava, no frontal sino subrepticamente, la eficacia y efectividad del Derecho. Consiste en la realización de cualquier acto o negocio que, amparado en el texto de cualquier norma que se preste a ello o, incluso, en la ausencia de norma, arroje como resultado la inaplicación, la

⁶ SAINZ DE BUJANDA, F., “Presentación de Civitas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, número 1, enero-marzo (1974), 3.

indebida aplicación o el incumplimiento del Derecho; siendo sujeto activo del fraude de ley cualquier persona, natural o jurídica, pública o privada que tenga la disposición y, junto a ello, la posibilidad de cometerlo.

Es manifiesto que el deber de contribuir impuesto en el art. 31.1 CE comporta un mandato constitucional que al igual que todos los mandatos jurídicos, constitucionales o no, lleva implícito un *mandato de efectividad de su cumplimiento*, pero no sólo por los contribuyentes, obligados tributarios, como parece creer el Tribunal Constitucional, sino también por los titulares del poder fiscal.

Lejos de la retórica de los Preámbulos de las leyes que dicen combatirlo, lo que en un Estado constitucional de Derecho exige la lucha contra el fraude es la efectividad en la aplicación del Derecho y en el control de la regularidad del Poder. Dicho de otro modo, en el Estado de Derecho la lucha contra el fraude equivale a la defensa o, lo que es igual, a la lucha por el Derecho.

4. La defensa de la legalidad y la aplicación y eficacia general de las normas jurídicas como el fin último de la doctrina del fraude de ley

«Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el Ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir».
(artículo 6.4 del Código Civil)

En los términos del Tribunal Constitucional, el fraude de Ley *“en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico. En rigor ni siquiera podría sostenerse hoy que el artículo 6.4 del Código Civil, que contempla con carácter general el fraude de Ley, es una norma exclusiva de la legislación civil. El citado precepto, como la mayor parte de los que integran el título preliminar, es aplicable a todo el ordenamiento, y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el Código Civil su encaje normativo”* (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8º; en doctrina que se

reitera en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y en la propia doctrina administrativa del TEAC, entre otras, en Resolución de 11 de septiembre de 2014, R.G. 05852/2011/00/00, FJ 4º).

Insiste años más tarde la STC 120/2005, de 10 de mayo, que *“el concepto de fraude de Ley es (...) siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, norma de cobertura y norma defraudada o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda”* (FJ 4º). Y más recientemente la STC 158/2019, de 12 de diciembre, refiriéndose al *“fraude de Estatuto”*, afirma que *“no deja de ser una modalidad del fraude de ley y este, según la antes citada STC 37/1987, “en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico.”* (FJ 5º).

El fraude de ley *“implica, en el fondo, un acto “contra legem”, por eludir las reglas del derecho, pero sin un enfrentamiento frontal sino al revés, buscando unas aparentes normas de cobertura o una cobertura indirecta, respetando la letra de la norma, pero infringiendo su espíritu (...)”* (SSTS de 21 de diciembre de 2000, FJ 7º, y nº 654/1996, de 29 de julio de 1996, rec. 3651/1992, entre otras).

Por otra parte, *“en la configuración del fraude prepondera la idea de considerar el ordenamiento jurídico como un todo”* (Exposición de Motivos del Texto articulado del Título Preliminar del Código Civil). Se explica así que *“el resultado contrario (norma defraudada), que la conducta constitutiva del fraude de ley produce, puede serlo a una norma concreta o al orden jurídico en su conjunto. (...) Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma (“norma de cobertura”), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto (“norma defraudada”) (Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014, R.G. 05852/2011/00/00, FJ 4º, reiterando doctrina legal del Tribunal Supremo).*

Agrega la Exposición de Motivos recién citada que *«...la consecuencia correspondiente no queda circunscrita a la nulidad del acto a través del cual pretendiera lograrse un resultado fraudulento, sino que ha de comprender también la efectiva aplicación de la norma pertinente, aunque no queden excluidas ciertas consecuencias anulatorias».*

No estorba añadir que, desde luego, “*no es necesario que la persona o personas que realicen el acto o actos en fraude de ley tengan la intención o conciencia de burlar la ley, ni consiguientemente prueba de la misma, porque el fin último de la doctrina del fraude de ley es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa*» (Sentencia de 13 de junio de 1959” (STS de 29 de abril de 2010; rec. 100/2005; entre muchas).

No se advierte, por lo tanto, objeción o reparo jurídico alguno para que, al igual que sucede en cualquier sector del Ordenamiento jurídico con otras técnicas al servicio de la eficacia y efectividad de las normas (como el *abuso de derecho* o la *buena fe* en su aplicación a las Administraciones Públicas), la regulación del *fraude de ley* en el Título Preliminar del Código Civil (*Aplicación y Eficacia general de las normas jurídicas*), pueda proyectarse también sobre actuaciones y comportamientos del poder fiscal, por ejemplo, en el control, regularización y revisión de la autoaplicación del tributo realizada por los contribuyentes.

5. Los posibles fraudes de ley de la Administración tributaria en el ejercicio de sus potestades de control, regularización y revisión

Siendo el tributo una creación legal, la aplicación de los tributos no puede consistir más que en *la debida aplicación de las normas* que los regulan; tarea esta que, pese a que el Título III de la LGT parece presentar como una función compartida entre Administración y obligados tributarios (art. 83.1 LGT), lo cierto es que el proceso de reforma fiscal iniciado cuatro décadas atrás (1977 y 1978), perenne desde entonces, puso en marcha un modelo de gestión tributaria en el que les viene legalmente impuesta (art. 8. h) y j) LGT) a los obligados tributarios (art. 35 LGT) la *autoaplicación del tributo* a través de sus actos de autoliquidación (art. 120 LGT), piedra angular del sistema; repercusión (arts. 24.2 y 38 LGT), retención y pago o ingreso a cuenta (arts. 23 y 37 LGT). Todos ellos actos de particulares susceptibles de “*desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración*” (SSTS n.º 842 y 843/2018, ambas de 23 de mayo de 2018, rec. 1880/2017 y 4202/2017, FJ 3.º; reiteradas en otras)

Es decir, actos tributarios de los ciudadanos que el ordenamiento jurídico “*equipara en sus efectos (...) a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado*” (SSTS n.º 842 y 843/2018, FJ 3º); o los trata, sin su previa comprobación administrativa, *como si fueran auténticos actos administrativo de liquidación a los efectos de iniciar el período ejecutivo, ex art. 161.1.b) LGT*); incluso habilitando la recaudación ejecutiva sobre el patrimonio del obligado al pago (art. 161.3 LGT), respecto de las deudas tributarias autoliquidadas sin ingreso.

De ahí que, prescindiendo de la función informativa, asistencial o facilitadora (*ex ante*) de la Administración tributaria, la aplicación de los tributos autoliquidados tiene lugar sin función administrativa, sin acto y sin procedimiento administrativo alguno “*cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa*” (SSTS n.º 842 y 843/2018, FJ 3º) por la Administración controladora, durante los plazos de prescripción, escudriñando la aplicación del tributo realizada por el particular para proceder, en su caso, a *la debida aplicación de la norma* mediante la regularización tributaria correspondiente.

En definitiva, son los obligados tributarios quienes autoliquidan (*autoaplican*) el tributo (art. 120 LGT) con la información y asistencia prestada, en su caso, por la Administración (art. 85 LGT); consistiendo la principal función administrativa en *vigilar y controlar* (verificar, comprobar e investigar) *la debida aplicación*, es decir, “*el correcto cumplimiento de las normas aplicables*” (art. 115. 1 LGT) o, en otros términos. “*el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias*” (art. 145.1 LGT); (re)calificando (art. 13 LGT) los hechos fiscalmente relevantes con independencia de la previa calificación dada por los obligados tributarios (art. 115.2 LGT) y ajustando la liquidación administrativa a los datos consignados por ellos en sus declaraciones y autoliquidaciones salvo que la Administración consiga destruir la *presunción legal de certeza* de aquéllos (art. 108.4 LGT), procediendo entonces a *regularizar* la relación jurídica y la situación de los interesados con la *liquidación o determinación administrativa* de la deuda o de la cantidad que resulte a devolver o a compensar (art. 101.1 LGT).

La consecuencia de todo ello es que las funciones administrativas y los procedimientos de aplicación de los tributos son más bien *funciones y procedimientos de control* (verificación de datos; comprobación de valores, comprobación limitada y comprobación inquisitiva o inspectora) y *de revisión administrativa* conducentes, en su caso, a regularizar

la situación tributaria del particular. Funciones que lo que de verdad entrañan “*es una actividad administrativa dirigida a destruir la presunción de que goza realmente la declaración*”⁷.

Ciñéndonos, pues, al ámbito del control y revisión administrativa de la aplicación de los tributos, podrían constituir fraude de ley aquellas actuaciones y comportamientos de la Administración tributaria que provocan, intencionadamente o no, un resultado prohibido por el Ordenamiento jurídico, o contrario a él, valiéndose como justificación, pretexto o *norma de cobertura*:

- (i) del *deber de contribuir* del art. 31.1 CE y la *lucha contra el fraude fiscal*⁸;

En el referido Auto de 11 de mayo de 2010 el Juzgado de Instrucción núm. 6 de Madrid razona como sigue:

“*SÉPTIMO. - El estudio minucioso de lo actuado y su resultado, ha permitido constatar (en particular, tras escuchar en sede judicial a la testigo doña manuela), como la inspección tributaria ha pretendido estructurar su denuncia en el terreno de la “simulación negocial, valiéndose de la potestad calificadora de la Administración, utilizando unos criterios interpretativos peculiares, y así poder conducir sus criterios al campo del derecho penal.*

En virtud de la inmediación y la contradicción, quien resuelve pudo apreciar cómo la señora doña Manuela, vista y oída en sus tres declaraciones, citada como testigo, actuaba en una entremezclada posición de testigo, de perito, de denunciante, de acusador público, e incluso, en ciertas ocasiones, como instructor aplicador judicial. en fin, son los

⁷ Como ya puso de manifiesto la Audiencia Nacional, “*la actividad de gestión y liquidación, al encaminarse a la determinación de la deuda tributaria, lo que realmente entraña es una actividad administrativa dirigida a destruir la presunción de que goza realmente la declaración [art. 108.4 LGT] (...)*” (SSAN de 2 de febrero de 2011, Rec. núm. 41/08, FJ 4.º; y de 14 de mayo de 2009, FJ 5.º).

⁸ El Auto de Juzgado de Instrucción núm. 6 de Madrid de 11 de mayo de 2010, Diligencias previas 14/2009, confirmado en apelación por la Audiencia Provincial de Madrid, examina una denuncia por delito fiscal planteada a instancia de la Inspección de la Agencia Tributaria, en la que el deber de contribuir del art. 31.1 CE, junto a la potestad de (re)calificación del art. 13 LGT se utilizan como norma de cobertura para sustentar la imputación de un supuesto delito fiscal del art. 305 del Código Penal, eludiendo la aplicación de la normativa tributaria aplicable al caso y sustituyendo la voluntad de la Ley por la de la Administración denunciante.

problemas que plantea nuestro derecho procesal cuando se entremezclan distintas posiciones e intereses.

Dicho esto, resulta meridianamente claro que la Inspección tributaria, al toparse con la dificultad de localizar la norma tributaria incumplida (o sea, el ineludible complemento extrapenal del tipo en blanco denunciado (artículo 305 del código penal), acude directamente y de modo apriorístico, a denunciar un supuesto incumplimiento del principio constitucional de contribución al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica, y a la intención de Romulo y Jose Pablo de no satisfacer los impuestos que en justicia le correspondan (...)

(...)En suma, un minucioso estudio de la denuncia de la Inspección Tributaria, permite apreciar como la Inspección Tributaria, al no encontrar ningún precepto tributario que pudiera considerar infringido, se encamina a buscar cobertura directa en el artículo 31 de la Constitución Española y pasa a erigirse en una especie de Observatorio de Control del Ordenamiento Jurídico en general, y en particular, de la legalidad corporativa o deontológica de los servicios profesionales prestados, individual o colectivamente, por los Abogados Romulo y Jose Pablo; y pasa a erigirse en intérprete del sentido y alcance del deber constitucional del artículo 31 de la Constitución Española, para así cuestionar que, desde la perspectiva tributaria, la utilización de Sociedades sea jurídicamente lícita.

En síntesis, (...) se pretende sustentar la denuncia, en el supuesto incumplimiento del Principio Constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas; realizando la Inspección una particular interpretación y aplicación del artículo 31 de la Constitución Española, elevándose así a la categoría institucional de legislador fiscal, y, en cierto modo, a una categoría no existente de Tribunal Constitucional Fiscal, aparecen así las “particulares aspiraciones de los funcionarios” (Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de diciembre de 1999), como elevadas a una singular categoría legislativa, olvidando que el artículo 31.1 de la Constitución Española no puede servir a buscar cobertura directa en el artículo 31 de la Constitución Española. Ciertamente, el artículo 31 de la Constitución Española fundamenta sólidamente la protección del Bien Jurídico, y sirve de base constitucional para una legislación tributaria de desarrollo del Deber de Contribuir.

Pero no puede olvidarse que, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, el Deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en un Deber de Configuración Legal, y por ello sólo la Ley Tributaria puede desarrollar el alcance de tal Deber, y establecer así el modo, condiciones y cuantía de los tributos.

Por ello, resulta plausible mantener que en modo alguno corresponde, a la Inspección Tributaria, enjuiciar si las soluciones adoptadas por la Ley son las más oportunas o correctas, y mucho menos articular o buscar, de facto, soluciones para la estimada mejor adecuación, ya que las previsiones del artículo 31 de la Constitución Española han de desarrollarse en la Legislación Tributaria, y ha de ser la Legislación Tributaria la que establezca las particularidades concretas del Régimen de Contribución mediante el pago de Tributos.

Ahora bien, como la Inspección Tributaria era incluso consciente de la endeblez de su denuncia, se ve necesitada de acudir a su potestad calificadoradora para así instalarse en el campo de la Simulación Negocial, con la cobertura del artículo 13 de la Ley General Tributaria y del artículo 7 del Código Civil.

De este modo, la Inspección Tributaria viene a hacer un particular uso de la potestad calificadoradora, olvidando que es la Ley (no el arbitrio de la Inspección) la base vertebral del tributo, y olvidando que la fijación y la calificación de los hechos relevantes ha de efectuarse desde la Ley. Por ello, no puede la inspección tributaria ampararse en su potestad de recalificación para sustituir la voluntad de la ley por la aspiración o criterio personal del inspector. (...)

DÉCIMO.- (...)

Por otro lado, y del estudio de la documental obrante, no resulta indiferente afirmar que, ante casos idénticos, la Inspección Tributaria ni remitió el caso idéntico a la Fiscalía Especial, ni se impuso sanción tributaria.

Es decir, parece que, como no se aceptaron las liquidaciones pretendidas por la Inspección -en términos sencillos: como no hubo conformidad- se acudió a la Recalificación y a remitir a la Fiscalía Especial la denuncia. En términos más sencillos, “o te conformas, o a la fiscalía”. Ciertamente, con tal proceder se evita el procedimiento contencioso-administrativo y se arroja sobre la Jurisdicción Penal la tarea propia de la Jurisdicción contencioso-administrativo, a sabiendas de que la subsunción de Hechos, en la norma penal, requiere de modo ineludible

la previa determinación del Hecho Imponible y el consiguiente nacimiento de la obligación tributaria que se afirma como eludida.(...)”

En base a cuanto antecede,

ACUERDO: Decretar y ordenar el sobreseimiento libre y archivo de las presentes diligencias previas por no ser los hechos constitutivos de delito alguno, y en relación con los imputados (...)”

- (ii) de “*la eficacia de la actividad inspectora (...) imprescindible para proceder a la correcta comprobación e investigación de los tributos*” (STC 74/2022, de 14 de junio, FJ 5º)⁹;
- (iii) de la potestad de (re)calificación reconocida a la Administración en el art. 13 LGT¹⁰;
- (iv) de la potestad prevista en el art. 16 LGT para declarar la existencia de simulación, a efectos exclusivamente tributarios¹¹;

⁹ La abundante doctrina legal del Tribunal Supremo sobre la utilización de las llamadas “diligencias argucia” para extender, en fraude de ley (aunque nominalmente no se calificara como tal), el plazo legal de duración del procedimiento de comprobación e investigación tributaria.

¹⁰ Nota (10) Regularizaciones tributarias en las que se utiliza como norma de cobertura la potestad del art 13 LGT, para eludir en fraude de ley el procedimiento legalmente establecido (arts. 15 y 159 LGT), cabalmente, para declarar la existencia de fraude de ley (“conflicto en la aplicación de la norma tributaria”) (SAN de 1 de abril de 2013, rec. 51/2010; confirmada en casación por la STS de 3 de julio de 2014, Rec. 1512/2013). Véanse las atinadas reflexiones del Profesor Carlos Palao Taboada sobre “la utilización en gran medida arbitraria por la Administración y los Tribunales de otras figuras elaboradas por la doctrina y sin reconocimiento expreso en la ley, como el negocio indirecto o el anómalo, e incluso su expresa renuncia a encajar el supuesto enjuiciado en alguna de las normas legales que por distintas causas permiten desconocer a efectos fiscales la validez de las operaciones realizadas, como si esta fuese una cuestión irrelevante, cuando de la subsunción en una u otra de dichas normas se derivan importantes consecuencias, particularmente en el ámbito penal” (PALAO TABOADA, Carlos, “Estudios en favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, Abril-Junio (2020), 23-71).

¹¹ Regularizaciones tributarias en las que la Administración, utiliza como norma de cobertura la potestad del art. 16 LGT para declarar la existencia de simulación, a efectos exclusivamente tributarios, para eludir y prescindir en fraude de ley del procedimiento legalmente debido para declarar la existencia de fraude de ley [“conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (arts. 15 y 159 LGT)] con el fin de “regularizar sin pasar por los rigores procedimentales del fraude de ley o del conflicto y [proceder] a la automática imposición de sanciones (...)”. (Véase la STS n.º 1316/2020, de 15 de octubre de 2020, rec. 4328/2018 y el ATS de 14 de noviembre de 2018, rec. 4328/2018).

- (v) de la potestad de efectuar requerimientos individualizados de información tributaria antes de la comunicación del inicio formal del procedimiento de inspección¹²;
- (vi) de la potestad de efectuar sucesivos requerimientos individualizados de información en el seno de unos llamados “*Expedientes de investigación*”, sin iniciar el procedimiento de inspección tributaria¹³;
- (vii) de cualquier norma jurídica, tributaria o no; o, incluso,
- (viii) amparándose en la propia ausencia de norma.

Huelga decir que resulta más fácil encontrar “*recursos sobre regularizaciones tributarias basadas en la figura del fraude de ley* [de los obligados tributarios]” (Cfr. STS nº 1162/2016, de 23 de mayo de 2016 rec. 992/2014, FJ 13º), que fatigar los repertorios de jurisprudencia en busca de resoluciones judiciales sobre regularizaciones fiscales abusivas que hubieran sido impugnadas invocando el fraude de ley de la Administración.

Por otra parte, hay supuestos en los que la *ratio decidendi* de la sentencia que anula la resolución liquidatoria o sancionadora impugnada se sustenta en una actuación en fraude de ley de la Administración, aunque sin calificarla como tal; lo que, a su vez, puede responder a muy diferentes motivos. Entre ellos, que la actuación en fraude de ley dé lugar a un vicio de nulidad radical como el de prescindir “*total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido*” (art. 217.1. e) LGT); nulidad de pleno derecho que obviaría, claro está, la necesidad de invocar el fraude de ley para imponer “*la debida aplicación*” de la norma o del procedimiento eludido.

¹² Utilización de la potestad de efectuar sucesivos requerimientos individualizados de información, antes de la comunicación del inicio formal del procedimiento de inspección, para retrasar el día inicial del cómputo del plazo, eludiendo en fraude de ley el plazo de legal de duración de las actuaciones inspectoras. (Véanse las SSTS n.º 935/2020, de 7 julio de 2020, rec. 641/2018 y de 26 de mayo de 2014, rec. 16/2012; entre otras).

¹³ Utilización en fraude de ley de la potestad de efectuar sucesivos requerimientos individualizados de información en el seno de unos llamados “Expedientes de investigación”, sin iniciar el procedimiento de inspección tributaria y para ejercer, sin cobertura jurídica alguna, funciones de policía judicial en una suerte de pseudo-instrucción penal en sede administrativa, sin reglas, plazos ni procedimiento. Véanse la STS n.º 290/2018, Sala Segunda, de 14 de junio de 2018, rec.103/2017 (“Caso Golfinger”) y la SAP de Madrid n.º 20/2022, de 11 de enero de 2022, rec. 1766/2018.

Por último, conviene no perder de vista que el *fraude de ley de la Administración* puede concurrir o ser el instrumento de un posible *vicio de desviaciónde poder* (art. 70.2 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, LRJCA, y art. 106.1 CE); o bien estar en el origen o ser el medio para encubrir una posible *actuación material o vía de hecho* de la Administración (art. 25.2 y concordantes de la LJCA).

6. Epílogo

El mandato constitucional de “*generalidad contributiva*” comporta la proscripción, asimismo constitucional, no sólo del fraude fiscal de los ciudadanos, sino también de cualquier manifestación de la antijuricidad en la ordenación y gestión de la Hacienda Pública, en la doble vertiente del ingreso y del gasto público.

En algún momento los estudiosos y los profesionales del asesoramiento y defensa “*en lo tributario*” (Universidades, Colegios y Asociaciones Profesionales de Estudio y/o de Asesoramiento Fiscal) deberíamos ampliar el *foco de la antijuricidad* extendiéndolo al ámbito de la ordenación y de la aplicación de los tributos, situándolo, esta vez, en el lado de los *poderes públicos del Estado* (en su acepción más amplia: Gobierno y Administraciones Públicas, Legislador, Jueces y Tribunales; en el orden que corresponda), con el fin de emprender, *sine ira et studio*, un análisis sistemático, riguroso y equilibrado de *las diferentes manifestaciones de la antijuricidad*:

- i. En la “*ordenación* (legal y reglamentaria) *del sistema tributario*” (art. 3.1 LGT)¹⁴

¹⁴ “*En cierto modo – escribía Jaime García Añoveros en 1991– el legislador ordinario es el mayor enemigo de la Constitución, si así puede decirse. De suyo, las vulneraciones de la Constitución proceden, en general, de leyes ordinarias; también de actos de la Administración, pero generalmente éstos se amparan en una Ley ordinaria que da un determinado sesgo a la Constitución o permite un acto inconstitucional (...)*”.

Y dirigiéndose a los “*probables autores de una nueva LGT*”, advertía que “*la tentación de hacer una ley que sirva también para desgarantizar derechos o crear inseguridad jurídica no es miseria exclusiva de los pasados ominosos tiempos*” (GARCÍA AÑOVEROS, J., “*Comentario al artículo 1 de la Ley General Tributaria*”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. I, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, 15, 17 y 18).

- ii. En las *actuaciones de la Administración tributaria*, como permanente expresión del poder fiscal, en el ejercicio de las potestades atribuidas por el legislador, no para incrementar a todo trance la recaudación, sino para garantizar “*la debida aplicación de la ley*”, conforme a su recto sentido, en los procedimientos de revisión (control, investigación y, en su caso, regularización y, en lo procedente, sanción) de las (auto)aplicaciones de los tributos impuestas a los obligados tributarios.
- iii. Y, aunque no necesariamente en último lugar, en el control efectuado por el Tribunal Constitucional de la constitucionalidad de las leyes y, con carácter previo, del ejercicio de la iniciativa legislativa por los Grupos Parlamentarios que sustentan al Gobierno; en el amparo (;) constitucional frente a las lesiones de los derechos y garantías fundamentales de los ciudadanos/contribuyentes; en la revisión judicial de los actos y actuaciones administrativas de aplicación de los tributos; y, en fin, en el control casacional por el Tribunal Supremo de las resoluciones judiciales de las Salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales de instancia.

Al igual que la legalidad penal, “*Carta Magna del delincuente*” (Listz) y “*palladium de la libertad ciudadana*” (E. Mezger), ha venido trazando el ámbito de libertad donde el ciudadano puede moverse sin riesgos penales (A. Eser y B. Burkhardt), la legalidad tributaria, *Carta Magna del contribuyente*, en cuanto “*el poder de los sin poder y hasta su bien material por excelencia*” (P. Flores-d’Arcais)¹⁵, debiera trazar un *ámbito de libertad* (patrimonial y personal) en el que la *persona* pudiera desenvolverse sin *riesgos fiscales* en su *permanente relación de sujeción al poder fiscal del Estado*.

De ahí que la principal garantía del ciudadano en relación con el deber constitucional de contribuir (importa recordarlo) “*al sostenimiento de los gastos públicos*” (art. 31.1 CE); o, si se prefiere, su principal mecanismo reaccional o de defensa frente a la ordenación legal y a la aplicación administrativa del sistema tributario por el poder fiscal radique, precisamente, en su derecho (también) constitucional de contribuir “*con arreglo a la Ley*”; esto es, “*en el modo, condiciones y cuantía*

¹⁵ FLORES-D’ARCAIS, Paolo, “El individuo libertario”, *Nueva Sociedad*, n.º 134 (1994), 58-69.

establecidos por la Ley” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6): *en todo* lo que ordene la ley, pero *sólo* en lo que la Ley ordene.

La Ley constituye la cobertura jurídica necesaria, aunque no siempre suficiente, para la aplicación, revisión y, en su caso, regularización administrativa del tributo (*Administrar es aplicar la Ley de oficio*); siendo ilegal la pretensión tributaria o la *exacción fiscal* que prescinda de los hechos legalmente relevantes, o de las normas que establecen el régimen material de tributación de los sujetos, actos y negocios jurídicos; o, en fin, del procedimiento legal de control tributario, revisión y, en su caso, sanción administrativa.

Volvamos al Derecho Penal para trasladar al nuestro, *mutatis mutandi*, las certeras palabras de Claus Roxin: “*un Estado de Derecho debe proteger al individuo no sólo mediante el Derecho penal, sino también del Derecho penal. El Ordenamiento jurídico no sólo ha de disponer de métodos y medios adecuados para la prevención del delito, sino que también ha de imponer límites al empleo de la potestad punitiva, para que el ciudadano no quede desprotegido y a merced de una intervención arbitraria o excesiva del “Estado Leviatán”*”¹⁶.

Dicho de una vez, el derecho de defensa en nuestro ámbito comporta y exige la defensa del Derecho también, claro está, frente a la propia legalidad tributaria.

Extracto: El autor analiza la singular posición que el deber de contribuir y al poder fiscal, según la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo de España.

Palabras clave: impuesto, poder fiscal, fraude fiscal

Resumo: O autor analisa a singular posição do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal espanhol sobre o dever de pagar impostos.

Palavras-chave: imposto, poder fiscal, fraude fiscal

¹⁶ ROXIN, Claus, *Derecho Penal. Parte General*, Tomo I, Fundamentos. Estructura de la Teoría del Delito, trad. LUZÓN PEÑA, Diego Manuel / DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel / VICENTE REMESAL, Javier de, Traducción de la 2.^a edición alemana y notas, Civitas: Madrid, 1997.

Abstract: El autor analiza la singular posición que el deber de contribuir y al poder fiscal, según la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo de España.

Keywords: Tax, fiscal power, tax compliance

[5]

DESAFIOS ATUAIS AO ESTADO FISCAL NO BRASIL

🔗 <https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/5>

MARCIANO SEABRA DE GODOI*

1. Introdução

O tema deste Colóquio realizado na Universidade de Coimbra são os desafios ao Estado Fiscal e para tratar desse assunto teremos intervenções de professores e professoras de muitas partes do mundo. Pareceu-me que, de minha parte, a melhor contribuição seria tratar dos desafios atuais ao Estado Fiscal brasileiro, que neste ano de 2022 completa 200 anos de independência e soberania política.

Em minha intervenção, tratarei de desafios atuais ao Estado Fiscal brasileiro oriundos do poder legislativo e da legislação, do poder executivo, da jurisprudência e da doutrina do direito tributário. Nesta intervenção, lançarei mão de estudos recentes já publicados ou em vias de publicação no Brasil¹.

* Professor de Direito Financeiro e Tributário da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC Minas, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil. ORCID: 0000-0002-9587-3917

¹ GODOI, M. S. de, “Nosso Sistema Tributário é Ótimo. Ótimo para os Interesses Daqueles Contribuintes que Têm Poder Suficiente para Definir as Regras Concretas de Nosso Sistema Tributário”, In: XAVIER Bianca Ramos / SANTIAGO, Julio César / SILVA, Ronaldo Campos e, (Org.), *Estado, Igualdade e Justiça. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, 261-270; GODOI, Marciano Seabra de, “Legalidade tributária: duas visões e suas respectivas consequências - Comentários aos acórdãos do STF no RE 1.043.313 e na ADI 5.277”, In: *VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual IBDT ADJUFES AJUFESP DEF-FD-USP*, 2021, São Paulo: *Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual - Consistência decisória em matéria tributária nos tribunais superiores: aspectos materiais*

Mas antes de iniciar o exame dos desafios atuais ao Estado Fiscal brasileiro vejo-me obrigado, por um dever de cidadania, a registrar que, no momento presente, muito mais graves que os desafios ao *Estado Fiscal* são as ameaças e ataques contra o próprio *Estado Democrático de Direito* estabelecido na Constituição da República de 1988.

Não é preciso dizer muito para transmitir-lhes a gravidade do momento político atual no Brasil. Basta lembrar que o atual presidente da República vem, nos últimos anos e meses, atacando e desacreditando sistematicamente a integridade do sistema e da justiça eleitoral do país, mesmo sem ter nenhuma prova concreta ou simples indício para fazê-lo. Mais recentemente, em reiterados pronunciamentos públicos em seu conhecido tom truculento e belicoso, o presidente, mesmo com todas as pesquisas e sondagens eleitorais indicando o contrário, vem afirmando que irá vencer as eleições presidenciais de outubro no primeiro turno com mais de 60% dos votos e, em tom de ameaça, observa que, se esse não for o resultado das urnas, alguma irregularidade ou fraude terá certamente ocorrido, antecipando sua provável não aceitação de qualquer resultado que não seja o seu triunfo. Este comportamento político constitui uma das facetas do acelerado processo de autocratização pelo qual vem passando o país nos últimos anos.

Feito esse breve registro, no tom preocupante e grave que merece, tratemos agora daqueles que a meu juízo constituem os principais desafios atuais ao Estado Fiscal brasileiro, esclarecendo que por Estado Fiscal considero a forma de Estado em que os gastos públicos destinam-se a garantir e concretizar direitos fundamentais dos cidadãos e são custeados primordialmente por *impostos* e não por outros tipos de ingressos públicos como taxas, preços públicos ou receitas originárias da exploração do patrimônio estatal. Também constitui uma

e processuais. São Paulo: IBDT, 2021, 108-122; GODOI, M. S. de, “Reforma Tributária 2019: sugestão de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019”, In: CUNHA, Ivan Ludovice et. al. (org.), *Reforma Tributária Brasileira*, Belo Horizonte: D’Plácido, 2019, 721-750; GODOI, Marciano Seabra de / MELO, Antheia Aquino, “Entidades religiosas e contribuições sociais: crítica às recentes alterações legislativas (Lei 14.057/2020)”, In: COUTO, Flávio Bernardes et al. (org.), *ABRADT: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, vol. I, Belo Horizonte: Arraes, 2022, 615-630; GODOI, Marciano Seabra de / DANDE, João Victor, “Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais?”, *Revista de Direito Tributário Atual*, v. 50 (2022), 305-324. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2152/1946>.

característica do Estado Fiscal o fato de os impostos deverem ser criados e cobrados de acordo com alguns princípios e regras de justiça formal e material, como a reserva de lei, a irretroatividade e a capacidade econômica, figurando também no âmbito do direito do orçamento e dos gastos públicos alguns princípios de justiça como a transparência, a economicidade e diversas formas de *accountability* ou responsabilização político-jurídica dos responsáveis pelo planejamento execução e controle das finanças públicas.

Na quadra atual, vislumbro desafios para o Estado Fiscal brasileiro advindos da legislação e do poder legislativo, do poder executivo, da jurisprudência e da doutrina, os quais passarei a analisar nos itens a seguir.

2. Orçamento secreto

No campo do poder legislativo, a ameaça maior na quadra atual constitui o que se passou a denominar como “orçamento secreto” no âmbito do Congresso Nacional, nosso parlamento central. O esquema teve início em 2020 e foi revelado pela imprensa em 2021. Por meio dele, o parlamentar que ocupa o cargo de Relator do orçamento federal impõe a órgãos e ministérios do poder executivo federal gastos anuais da ordem de 3 a 4 bilhões de euros, pulverizados em centenas de indicações individuais de parlamentares que, de forma opaca e em alguns casos totalmente secreta, definem o município específico em que os recursos serão gastos, bem como as entidades específicas (geralmente entidades do terceiro setor) que serão beneficiadas com os recursos. Parlamentares que apoiam o governo têm cotas muito mais altas de indicações individuais no âmbito do orçamento secreto, especialmente nos períodos em que o parlamento elege as presidências do Senado e da Câmara. Com o esquema do orçamento secreto, um poder executivo enfraquecido abre mão de seus poderes orçamentários típicos em troca de apoio a seus projetos e principalmente em troca de uma “blindagem” contra a possível abertura de processos de impeachment presidenciais. Com efeito, entre 2020 e 2021 foram encaminhados ao Presidente da Câmara dos Deputados mais de vinte pedidos de abertura de processos de impeachment contra o atual presidente da República, não tendo nenhum deles sequer sido apreciado pelo todo-poderoso Presidente da Câmara dos Deputados, o principal defensor e fiador do chamado orçamento secreto.

Mesmo após uma medida judicial do Supremo Tribunal Federal ter determinado em 2021 a revelação dos nomes dos parlamentares que realizaram indicações individuais de recursos – alguns deles fizeram sozinho indicações que montam a dezenas de milhões de euros – grande parte dessas indicações permanecem sem revelação de seus autores. Um dos prováveis efeitos do orçamento secreto será uma alta taxa de reeleição ou recondução dos atuais parlamentares nas eleições gerais de outubro de 2022, visto que, com o orçamento secreto, desequilibra-se fortemente a competição política entre os parlamentares que buscam a reeleição e os candidatos a ingressar pela primeira vez no parlamento.

3. Bloqueio legislativo contra a concretização dos princípios do sistema constitucional tributário que poderiam levar à desconcentração da renda e do patrimônio na sociedade brasileira

Voltando agora a mirada para o campo da política tributária, a constatação mais geral e preocupante é que o poder legislativo brasileiro vem demonstrando desde a promulgação da Constituição de 1988 uma renitente recusa em utilizar os tributos previstos na Constituição, individualmente ou em seu conjunto, para aplacar a altíssima desigualdade de renda e patrimônio existente entre nossa população, e assim cumprir um dos objetivos fundamentais da República brasileira mencionados no art.3.º da Constituição: erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Essa espécie de bloqueio institucional oriundo do poder legislativo, que sabota o projeto constitucional de um sistema tributário de caráter pessoal baseado na capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1.º da Constituição da República) trava a mobilidade social, corrói a legitimidade dos arranjos institucionais de poder e funciona como um poderoso fermento para que movimentos políticos autoritários, geralmente de extrema-direita, ganhem fôlego e em alguns casos – como na quadra atual – até mesmo hegemonia política.

O bloqueio consiste em ações ou omissões legislativas que ignoram e minam os aspectos desconcentradores e progressivos do sistema tributário desenhado na Constituição de 1988.

O sistema tributário desenhado na Constituição de 1988 não é, de forma alguma, o sistema tributário regressivo, injusto, imprevisível e caótico que se construiu ao longo das últimas três décadas.

O constituinte de 1987/88 optou claramente por impostos com caráter pessoal e graduados pela capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1.º; art. 153, VII da Constituição da República); preocupou-se em evitar a guerra fiscal e o uso predatório do ICMS (nosso IVA de competência dos estados da federação) como instrumento de política de atração de investimentos (art. 155, §2.º, XII, “g” da Constituição da República); determinou que os impostos indiretos fossem seletivos a fim de minorar a carga tributária sobre bens e serviços essenciais (arts. 153, § 3.º, I e 155, § 2.º, III da Constituição da República); decidiu criar suficientes fontes de financiamento (art. 195 da Constituição da República) para que a seguridade social protegesse de forma efetiva os direitos sociais fundamentais à saúde, previdência e assistência.

Mas a política tributária plasmada na legislação infraconstitucional das três esferas federativas desviou-se desse caminho. A União nunca considerou seriamente criar impostos desconcentradores de renda e patrimônio (como o imposto sobre grandes fortunas) e preferiu expandir fortemente sua tributação indireta (aumento da base de cálculo e alíquotas de contribuições que incidem sobre a receita bruta das empresas. Os estados federais nunca preocuparam-se seriamente com a seletividade de seu imposto indireto sobre bens e serviços de comunicação e transporte (ICMS) e sempre descumpriram sem cerimônia a legislação que proibia a guerra fiscal (mecanismo de atração ilegal de empresas aos territórios estaduais por meio de benefícios fiscais irregulares), expandindo-a até mesmo para o imposto sobre propriedade de veículos automotores. Os municípios, salvo raras exceções, não se interessam em explorar o potencial arrecadatório do imposto sobre propriedades urbanas (as bases de cálculo costumam estar desatualizadas, muito aquém do valor venal dos imóveis e construções, e muitos municípios, especialmente os de menor tamanho, deixam prescrever seus créditos sem execução com execução falha) e preferem pressionar o poder central por mais distribuição de arrecadação tributária alheia, além de, em muitos casos, praticarem a guerra fiscal (mecanismo de atração ilegal de empresas aos territórios municipais por meio de benefícios fiscais irregulares) no âmbito do ISSQN².

² Cf. GODOI, Marciano Seabra de / FREITAS JÚNIOR, Efigênio, “Guerra fiscal no imposto sobre serviços e improbidade administrativa: o caso do Município de Belo Horizonte”, *Revista de Informação Legislativa*, 56/221, jan./mar., (2019) 151-168.

Do lado das contribuições sociais, assistiu-se ininterruptamente, desde 1994, ao sistemático desvio (legitimado por sucessivas emendas constitucionais) de 20%, depois 30% (Emenda Constitucional 93) do valor de sua arrecadação (que segundo a versão original da Constituição deveriam financiar a saúde e a seguridade social) para a formação de superávits primários destinados ao pagamento dos juros da dívida pública. Após décadas de desvio de centenas de bilhões de reais que deveriam, segundo a Constituição de 1988, financiar a seguridade social³, impôs-se, em 2019, uma dura reforma previdenciária limitadora de direitos assistenciais e previdenciários sob a justificativa de que a previdência social estaria “quebrada”.

De um modo geral, há um indisfarçável desprezo do direito tributário brasileiro atual pelo princípio (que deveria ser central) da capacidade econômica. Refiro-me não ao direito tributário contido nas normas constitucionais, que infelizmente até hoje não *pegaram*, mas ao direito tributário nu e cru da legislação ordinária. Vejamos.

4. Distorções na tributação da renda das empresas

Para a maioria esmagadora das empresas brasileiras, o imposto sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro não incidem efetivamente sobre sua renda, e sim sobre sua receita bruta. No caso das empresas do Simples Nacional e do regime do lucro presumido, que representam seguramente mais de 90% das empresas brasileiras, a base de cálculo do imposto sobre a renda/contribuição social sobre o lucro não é o lucro, mas sim a receita bruta da empresa. Por conseguinte, a variação da intensidade da tributação do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro depende da variação da receita bruta e não da lucratividade de cada empresa. Portanto, além de termos no Brasil uma alta carga tributária indireta, a pouca tributação (formalmente sobre a) renda não é, para a maioria dos contribuintes, verdadeiramente sobre a renda, e sim sobre a receita bruta.

³ Cf. GODOI, Marciano Seabra de, “O déficit da Previdência Social sob a ótica da Constituição Federal”, *Revista Fórum de Direito Tributário*, 26 (2007), 169-181.

5. Distorções na tributação do patrimônio

O contribuinte de classe média, cujo patrimônio, quando existe, se resume quase sempre a uma casa/apartamento e a um automóvel, tem que submeter todo o seu patrimônio anualmente a dois impostos, o IPTU (imposto municipal sobre propriedade predial e territorial urbana) e o IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores de circulação rodoviária), o primeiro com alíquota ao redor de 1% e o segundo com alíquota ao redor de 4% (veículos de passeio).

À medida que se vai subindo na pirâmide social, a proporção do patrimônio imobiliário e veicular vai caindo, até que, nos últimos estratos sociais, praticamente todo o patrimônio dos indivíduos é formado por participações societárias, investimentos e aplicações financeiras, todos eles livres de tributação. Caso o multimilionário ou a multimilionária tenha uma queda por iates, aviões, joias, cavalos árabes e obras de arte, seu patrimônio também estará a salvo de tributos, ao contrário do que ocorre com o patrimônio do cidadão da classe média, que todos os dias aprende pelo rádio e pela televisão que a solução para a crise econômica é reduzir os altos impostos que incidem sobre *todos os cidadãos*.

O imposto sobre grandes fortunas, previsto na Constituição de 1988 mas nunca criado pelo legislador federal, tem, no Brasil, não o papel de agravar a tributação sobre o patrimônio dos indivíduos de grandes fortunas, mas sim o de acabar com o regime favorecido no qual esses indivíduos atualmente se inserem. Vigora hoje um sistema perverso e esdrúxulo, no qual o patrimônio da classe média (formado em quase sua integralidade por veículos automotores, imóveis urbanos, pequenos imóveis rurais) é todo ele tributado anualmente (IPVA, IPTU), mas o patrimônio dos estratos mais altos da sociedade não sofre qualquer tributação, visto que não há imposto patrimonial específico para ações, participações societárias, aplicações financeiras, obras de arte, joias, etc.. Vale dizer, o imposto sobre grandes fortunas não seria, para os detentores de grandes fortunas, uma incidência a mais, e sim a correção de uma incidência a menos.

6. Sabotagem à universalidade e progressividade do imposto sobre a renda das pessoas físicas

No Brasil, antes da Constituição da República de 1988, a progressividade de alíquotas no imposto sobre a renda da pessoa física era

efetivamente praticada pela legislação e aceita como válida por toda a doutrina. Em 1987, por exemplo, a tabela progressiva de alíquotas do IRPF tinha onze faixas, com alíquotas que começavam com 5% e iam até 50% (Decreto-lei 2.287/1986). O insuspeito jurista baiano Aliomar Baleeiro, por exemplo, afirmava nas décadas de 50 a 70 do século passado que “hoje, os impostos progressivos não universais. Parece que não existe nenhum país, em grau apreciável de civilização, que não os empregue (...). Os autores mais insuspeitos de países capitalistas aceitam, em princípio, o critério progressivo”⁴.

Com a promulgação da Constituição de 1988, ocorreu no âmbito do IRPF um fenômeno estranho, uma espécie de silenciosa sabotagem, pelo legislador ordinário, dos desígnios constitucionais expressamente estabelecidos para tal imposto.

Na Carta de 1967/69 (período da ditadura civil-militar instalada em 1964), não se predicava do imposto sobre a renda que fosse geral, universal e progressivo. Ao contrário, abriam-se portas no texto constitucional para que o Executivo, por meio de decretos-leis, criasse privilégios para certas categorias de servidores públicos como magistrados, congressistas e militares, cujas “verbas de representação”, por exemplo, eram declaradas não-tributáveis pelo IRPF.

A Constituição de 1988 inovou duplamente, e de forma incisiva: proibiu no art. 150, II “qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função” exercida pelos contribuintes, “independente da denominação jurídica dos rendimentos” e, adicionalmente, determinou que o imposto sobre a renda “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei” (art. 153, § 2.º, I).

O que se passou foi que, dois meses após a promulgação da Constituição (outubro de 1988), o legislador ordinário, cumprindo às avessas o exposto desígnio constitucional de que o imposto sobre a renda fosse progressivo, revogou a tabela progressiva do IRPF com dez alíquotas – de 5 a 50% – e, em seu lugar, instituiu apenas duas alíquotas, de 10 e 25% (art. 25 da Lei 7.713/1988). Durante a maior parte do período pós-1988, mantivemo-nos com somente duas alíquotas de IRPF, tendo sido criadas duas novas alíquotas intermediárias somente em 2008.

⁴ BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7.^a ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1997, 753-4.

Eis a dura realidade: a progressividade de alíquotas no IRPF estava presente no período da ditadura e passou a ser praticamente nula após a Constituição de 1988, a qual, pela primeira vez em nossa história constitucional, erigiu a progressividade em comando expresso ao legislador ordinário.

Mas há mais uma sabotagem – silenciosa, sem alarde – ao espírito tributário progressista da Constituição de 1988. A universalidade do imposto sobre a renda também sofreu um golpe fatal em 1995, com a criação da isenção total dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios. Essa norma da Lei 9.249/1995 (art. 10) criou um fosso enorme entre a intensidade com que se tributam os rendimentos do trabalho (alíquotas progressivas) e a intensidade com que se tributam os rendimentos do capital, induzindo – como era de se esperar – a uma frenética “pejotização” das relações econômicas, inclusive das relações de emprego, não raro travestidas de relação empresarial.

Como a grande maioria das empresas brasileiras que não está no regime simplificado do Simples nacional está no regime do lucro presumido (bases estimadas do imposto sobre a renda da pessoa jurídica), e como os percentuais de determinação do lucro presumido definidos pela legislação ordinária são em muitos casos bastante inferiores à média de lucratividade das empresas (registre-se que nunca houve um movimento racional de reavaliação legislativa desses percentuais do lucro presumido), dá-se o fenômeno curioso – e trágico de uma perspectiva de eficácia constitucional – de que grande parte do lucro efetivo da grande maioria das empresas brasileiras não é tributado nem nas mãos da empresa (pois o lucro efetivo é bem maior do que o lucro presumido submetido à tributação), nem nas mãos de seus sócios (dada a isenção criada pela Lei 9.249/1995).

O resultado no âmbito do IRPF é uma curva de progressividade em forma de sino: as alíquotas efetivas do imposto sobem à medida que se avança dos rendimentos mais baixos até os rendimentos de 20 a 40 salários-mínimos (em que há alta incidência de assalariados) e diminuem à medida que se avança para os rendimentos dos estratos superiores (acima de 160 salários-mínimos), visto que, nesses píncaros de abundância, quase toda a renda é composta de lucros e dividendos e, portanto, isenta.

Completando o desmonte silencioso do modelo progressivo de IRPF contido na Constituição de 1988, ocorreu nos últimos 30 anos

uma paulatina diminuição real do limite de isenção do imposto, que era de mais de sete salários mínimos em 1999 e é, atualmente, de menos de dois salários mínimos. Ou seja, à medida que o tempo passa, mais o imposto avança sobre os estratos da classe média e da classe média baixa, enquanto que, no topo da pirâmide, a maioria dos acréscimos patrimoniais auferidos segue isenta.

7. Distorções sobre a tributação das heranças

É urgente que o Congresso Nacional regulamente a incidência do ITCMD sobre heranças e doações provenientes do exterior.

Em mais uma evidência do desleixo e da má vontade do Congresso Nacional para com uma efetiva e socialmente avançada tributação direta sobre o patrimônio, não se aprovou nos longos 30 anos desde 1988 a lei complementar mencionada no artigo 155, § 1.º, III do texto constitucional de 1988. Um projeto de lei complementar foi apresentado no Senado em 1989 e, após tramitar por 14 anos, foi rejeitado na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados⁵.

Como se explica que os parlamentares não tenham chegado em 30 anos a um acordo sobre uma questão relativamente simples? A julgar pela política tributária socialmente perversa praticada pelo Congresso Nacional nas últimas décadas⁶, a explicação mais verossímil é que a maioria dos deputados e senadores simplesmente não querem fornecer segurança jurídica a uma incidência tributária que tende a atingir quase que exclusivamente as camadas mais abastadas da população brasileira, algo muito semelhante ao que se passa com a não-instituição do imposto sobre grandes fortunas. A retórica retrógrada do regime militar de que a tributação da herança é nociva ao desenvolvimento econômico foi abandonada pelo texto constitucional de 1988, mas segue certamente hegemônica entre os parlamentares do Congresso Nacional, que permanecem omissos quanto ao dever de aprovarem lei complementar para as normas gerais do imposto e para a regulamentação prevista no art. 155, § 1.º, III da Constituição.

⁵ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Rio de Janeiro: Forense, 2010, 196.

⁶ Cf. GODOI, Marciano Seabra de, “Tributo e Solidariedade Social”, In: GRECO, Marco Aurelio e GODOI, Marciano Seabra de (Coords.), *Solidariedade Social e Tributação*, São Paulo: Dialética, 2005, 141-167.

Em conclusão: no Brasil - é preciso ter clareza sobre isso - o conteúdo do direito tributário concreto e efetivo depende muito mais da força das injunções políticas, bloqueios institucionais e interesses corporativos da política ordinária nos três âmbitos federativos do que do conteúdo das normas constitucionais e das teorias formais que a academia tributária costuma criar sobre a sua interpretação.

E o curioso é que esse fenômeno, em geral, não é contrastável pelo mecanismo do controle de constitucionalidade das leis e atos normativos. Se o legislador ordinário decide bloquear a regulamentação dos impostos progressivos (imposto sobre grandes fortunas, imposto sobre heranças e doações oriundas do exterior, IPVA de aeronaves e embarcações) e turbinar a arrecadação dos impostos regressivos, não será o Supremo Tribunal Federal que corrigirá o rumo das coisas.

8. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que abraça uma compreensão curiosa do princípio de reserva de lei tributária⁷

Nos últimos anos, o legislador tributário federal tomou gosto por criar tributos e incidências tributárias que, fixando um teto máximo em termos quantitativos para a tributação, delega ao poder executivo o poder de, discricionariamente, reduzir e restabelecer a incidência legalmente prevista. Este tipo de construção tributária retira do parlamento e transfere ao executivo o poder de definir o quantum de determinados tributos, para os quais a Constituição de 1988 não previu nenhuma exceção ao regime da legalidade tributária estrita.

Mesmo assim, o Supremo Tribunal Federal considera a prática constitucional, alegando que a delegação legislativa opera sempre “a favor do contribuinte”. Com efeito, se se encara a legalidade tributária simplesmente como um escudo do contribuinte contra investidas estatais, como um instrumento de proteção do patrimônio individual

⁷ GODOI, Marciano Seabra de, “Legalidade tributária: duas visões e suas respectivas consequências - Comentários aos acórdãos do STF no RE 1.043.313 e na ADI 5.277” In: VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual IBDT ADJUFE AJUFESP DEF-FD-USP, 2021, São Paulo, Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual - Consistência decisória em matéria tributária nos tribunais superiores: aspectos materiais e processuais. São Paulo: IBDT, 2021, 108-122.

do contribuinte contra exigências tributárias que podem atingir-lhe, não parece haver claro motivo para invalidar delegações legislativas que permitem ao Executivo reduzir e restabelecer, para determinados contribuintes, as alíquotas fixadas genericamente na lei.

Ocorre que a legalidade tributária, determinando que os tributos sejam estabelecidos por atos do Poder Legislativo, tem uma clara relação com o princípio democrático. Trata-se de fornecer legitimidade ao dever de pagar tributos, garantindo-se sua *autonomia* no sentido de que o povo tributa a si mesmo, visto que seus representantes eleitos (e não a Administração ou os tribunais) são os responsáveis pela definição qualitativa e quantitativa dos encargos tributários⁸.

Trata-se de uma clássica e importante faceta política da legalidade tributária, que tende a ser ensombrecida pela concepção que vem tomando forma no Supremo Tribunal Federal, cujo propósito imediato e pragmático é reduzir ao máximo a carga tributária cobrada dos contribuintes.

Não só entre os Ministros do STF, mas também entre o público e a população em geral, a visão da legalidade tributária como escudo contra a tributação é mais viva do que a legalidade tributária como instrumento de legitimação político-discursiva da tributação (sentido material do processo legislativo). De fato, em minhas aulas ao longo dos últimos 25 anos de docência da disciplina Direito Tributário sempre constatei que os alunos que se iniciam na matéria não veem qualquer problema ou anomalia na possibilidade de decretos do Executivo reduzirem alíquotas ou bases de cálculo previstas em lei, como se o princípio da legalidade tributária fosse alheio e indiferente a tais movimentos de redução da carga tributária.

Sempre advirto aos alunos que, como ensinava Aliomar Baleeiro⁹ muito antes da existência do art. 150, § 6.º da Constituição atual¹⁰, o princípio da legalidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar e, também, uma limitação constitucional ao *poder de não tributar*. Mas o arraigado libertarismo fiscal existente na sociedade

⁸ FERRAZ, Luciano / GODOI, Marciano Seabra de / SPAGNOL, Werther, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 3.ª edição, Belo Horizonte: Fórum, 2020, 387.

⁹ BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 8.ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, 3.

¹⁰ FERRAZ, Luciano / GODOI, Marciano Seabra de / SPAGNOL, Werther, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, *cit.*, 388-389.

brasileira (inclusive em sua doutrina do direito tributário)¹¹ faz com que o senso comum (inclusive o senso comum dos juristas) insista em exigir lei somente para criar ou aumentar tributo, aceitando qualquer forma ou modalidade de ato infralegal quando se trata de extinguir ou reduzir a tributação – as velhas e sempre renovadas práticas e estratégias da guerra fiscal do ICMS (bem como as conhecidas teorias jurídicas engendradas para defendê-las) são um claro exemplo desse fenômeno.

9. Riscos à laicidade do Estado e uso do direito tributário para favorecimento e incentivo da proliferação de instituições religiosas

Ao longo da última década, vinte e uma igrejas evangélicas foram abertas no Brasil diariamente, o que corresponde a quase uma nova igreja por hora. Parlamentares da chamada “bancada evangélica” correspondem a quase 20% do total de membros do Parlamento eleitos para a legislatura 2018-2022¹².

Nos últimos anos, e com muito mais intensidade no governo federal atual (2019-2022), o direito tributário passou a ser utilizado como instrumento de incentivo à proliferação de entidades religiosas, como explicitamos em estudo específico¹³.

Recentes alterações na legislação federal (2020) da contribuição social sobre o lucro e na legislação da contribuição previdenciária (que incide sobre remuneração laboral de pessoas físicas) têm objetivos obscuros e incongruentes, constituindo interferências legislativas indevidas no papel dos órgãos administrativos e judiciais responsáveis pela aplicação da legislação.

¹¹ GODOI, Marciano Seabra de, “Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário”, In: Valcir Gassen. (org.). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira*, 2.ª ed., Belo Horizonte: Arraes, 2016, p. 105-119.

¹² SALTO EVANGÉLICO: 21 igrejas são abertas por dia no Brasil, O Globo, Rio de Janeiro, 18 set 2022. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/politica/eleicoes-2022/noticia/2022/09/salto-evangelico-21-igrejas-sao-abertas-por-dia-no-brasil-segmento-e-alvo-de-lula-e-bolsonaro.ghtml>. Acesso em 29 set 2022.

¹³ GODOI, Marciano Seabra de / MELO, Antheia Aquino, “Entidades religiosas e contribuições sociais: crítica às recentes alterações legislativas (Lei 14.057/2020)”, In: BERNARDES, Flávio Couto / MATA, Juselder Cordeiro de / LOBATO, Valter de Souza (org.), *ABRADT: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, 1.ª ed., Belo Horizonte: Arraes, 2022, v. 1, 615-630.

Este é um tema de claro risco ao Estado Fiscal. Não é papel do Congresso Nacional realizar controle de legalidade de lançamentos tributários, determinando a anulação de cobranças realizadas em contrariedade com a legislação aplicável. Isso é uma função dos órgãos administrativos e judiciais responsáveis pela aplicação da legislação tributária.

Contudo, no caso das entidades religiosas, que tem um poderoso lobby de influência no poder legislativo, tem-se assistido a um movimento segundo o qual, quando os órgãos administrativos do contencioso tributário e o judiciário não consideram que os lançamentos tributários devem ser desconstituídos, o Congresso Nacional entra em cena para determinar essa desconstituição, mesmo que mediante normas esdrúxulas do ponto de vista lógico e técnico. No caso das recentemente aprovadas alterações na legislação da contribuição social sobre o lucro e na legislação da contribuição previdenciária sobre remuneração de ministros de confissão religiosa, as normas parecem carregar objetivos obscuros e incongruentes, podendo ser interpretadas como interferências legislativas indevidas no papel dos órgãos administrativos e judiciais responsáveis pela aplicação da legislação, em busca de certa “blindagem” tributária de entidades religiosas que desvirtuam sua natureza e se dedicam à prática de atividade econômica empresarial.

10. Uso de uma macabra extrafiscalidade pró-armas, incentivadora da proliferação de armas de fogo na sociedade brasileira

Outro recente e grave desafio ao Estado Fiscal constitucional no Brasil é o que se pode chamar de “extrafiscalidade da morte”, um uso inédito do direito tributário (a partir de 2019) para induzir a população civil a adquirir armas de fogo, sob o raciocínio de que armar a população civil seria algo necessário para evitar ditaduras¹⁴, raciocínio tosco e sem qualquer fundamento racional ou em evidências históricas ou empíricas, mas que é bastante utilizado há décadas pela ultradireita estadunidense e seu potente lobby pró-armas.

¹⁴ Em reunião com ministros, Bolsonaro defende armar população para evitar ditadura, *Estadão*, São Paulo, 22 mai 2020, Disponível em: <https://www.estadao.com.br/politica/blog-do-fausto-macedo/em-reuniao-com-ministros-bolsonaro-defende-armar-populacao-para-evitar-ditadura/>. Acesso em 15 jan 2023.

A extrafiscalidade da morte se movimentou em várias frentes. No caso do imposto sobre importação de produtos estrangeiros, o governo federal simplesmente zerou sua cobrança (que antes era de 20%) sobre revólveres e pistolas importados, por meio da Resolução GECEX n.º 126, de 8 de dezembro de 2020, a qual gerou efeitos a partir de janeiro de 2021. O impacto dessa desoneração, efetuada sem qualquer justificativa socioeconômica plausível, foi estimado pelo governo federal em R\$ 230 milhões por ano. No Congresso Nacional, o ministro da Economia procurou desvincular a medida de uma política específica pró-armas, afirmando que “não é uma questão de armas. Quando houve a necessidade porque estava subindo o preço do arroz, baixamos a tarifa do arroz”¹⁵.

Ainda no âmbito aduaneiro, a extrafiscalidade da morte providenciou em 2021 a revogação da cobrança do imposto sobre exportação (com alíquota de 150%) incidente sobre a exportação de armas de fogo e munição destinada a importadores localizados nos países da América do Sul e América Central¹⁶. A cobrança específica desse imposto sobre exportação de armas, existente desde 2001, se destinava principalmente a evitar a “exportação bumerangue”, em que armas produzidas no Brasil e exportadas principalmente para o Paraguai depois retornam ao Brasil para serem utilizadas especialmente pelo crime organizado. Veja-se a explicação do Instituto Sou da Paz e do Instituto Igarapé sobre a perversidade de mais essa medida da extrafiscalidade da morte:¹⁷

Trata-se de iniciativa que trará enorme impacto negativo à segurança pública, tornando mais vantajoso e barato o tráfico de armas brasileiras.

¹⁵ Impacto da isenção de tarifa para armas é de R\$230 milhões ao ano, *Exame*, São Paulo, 11 dez 2020. Disponível em: <https://exame.com/economia/impacto-da-isencao-de-tarifa-para-armas-e-de-r-230-milhoes-ao-ano/>. Acesso em: 05 out. 2022.

¹⁶ BRASIL, Ministério da Economia. *Resolução GECEX n. 218, de 14 de julho de 2021*. Revoga Resoluções que dispõem sobre a aplicação de Imposto de Exportação de armas e munições. Câmara de Comércio Exterior. Brasília, 14 jul. 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-gecex-n-218-de-14-de-julho-de-2021-334082423>. Acesso em: 05 out. 2022.

¹⁷ NOTA Pública - Instituto Sou da Paz e Igarapé repudiam resolução do governo que reduz imposto de exportação de armas brasileiras, *Instituto Sou da Paz*, São Paulo, 26 jul. 2021. Disponível em: <https://soudapaz.org/noticias/institutos-sou-da-paz-e-igarape-repudiam-resolucao-do-governo-que-reduz-imposto-de-exportacao-de-armas-brasileiras/>. Acesso em: 05 out. 2022.

A alíquota de 150% foi imposta em 2001 após rastreamentos indicarem que milhares de armas brasileiras eram exportadas a países vizinhos, especialmente Paraguai, e depois apreendidas em crimes violentos no Brasil. Este fenômeno, que ficou conhecido como “exportação bumerangue”, praticamente foi extinto após a imposição da alíquota. Por sua efetividade, outros países, como os EUA, seguiram o exemplo brasileiro e impuseram em 2018 moratória voluntária à exportação de armas para o Paraguai, sabendo do risco de desvio e impacto na violência armada.

Além da desoneração completa do imposto sobre importação em 2020 e do imposto sobre exportação de armas de fogo em 2021, a extrafiscalidade da morte promoveu em 2022 um corte de 35% na cobrança do imposto sobre produtos industrializados (IPI) incidente sobre revólveres e pistolas: a alíquota que era de 45% foi reduzida para 29,25%. A redução do IPI sobre revólveres e pistolas foi incluída na redução linear de 35% das alíquotas do IPI sobre a maioria dos produtos industrializados no país, desoneração que compôs o arsenal de medidas fiscais populistas do governo federal destinadas a atrair votos para a almejada reeleição nas eleições presidenciais de outubro de 2022.

A extrafiscalidade da morte não ficou restrita aos tributos federais, tendo sido também exportada com sucesso pelo governo federal para alguns governos estaduais, especialmente para aqueles em que a “bancada da bala” e o lobby das empresas fabricantes de armamentos se mostram mais poderosos¹⁸. Levantamento do Instituto Sou da Paz e do Jornal O Globo indicou que, das 27 assembleias legislativas estaduais, apenas no caso do Pará, Amapá, Maranhão e Ceará não há projetos de lei aprovados ou em tramitação que promovem expressiva desoneração do ICMS relativamente à comercialização de armas de

¹⁸ Sobre a chamada “bancada da bala”, cf. MIRANDA, João Vitor Silva. *Composição e atuação da “bancada da bala” na Câmara dos Deputados*, Dissertação de mestrado, Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2019 – disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/30892>, acesso em 19 jan 2023. Sobre as empresas fabricantes de armas e seu lobby político, cf. PANETTA, Victor Jose, *O mercado de armas de fogo no Brasil: legislação, características da indústria e lobby armamentista*, Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2017 - disponível em: <https://repositorio.unicamp.br/Busca/Download?-codigoArquivo=513732>, acesso em 19 jan 2023.

fogo e munições¹⁹. Dos 35 Projetos de Lei já apresentados nos parlamentos estaduais, 21 beneficiam profissionais da segurança pública e nada menos do que 14 beneficiam os chamados Caçadores, Atiradores e Colecionadores (CACs). Os quatro Estados que já tiveram seus projetos convertidos em lei são Roraima, Rondônia, Rio Grande do Norte e Alagoas, sendo este último o pioneiro na aprovação de desoneração para os CACs. Após a aprovação da lei alagoana (que reduziu a alíquota do imposto para 12%), o número de armas comercializadas no Estado dobrou²⁰ – cumprindo com sucesso o objetivo macabro da extrafiscalidade da morte.

A extrafiscalidade da morte foi contestada perante o STF. No caso da revogação da cobrança do imposto sobre exportação, a ADPF 875 foi distribuída em agosto de 2021 ao ministro Nunes Marques. Ouvido o Procurador Geral da República em setembro de 2021, que opinou pela improcedência da ação, o relator permanece com os autos da ação em seu gabinete e não a liberou para votação em plenário. No caso da revogação da cobrança do imposto sobre importação de armas de fogo, a ADPF 772 foi distribuída em dezembro de 2020 ao ministro Edson Fachin, que concedeu ainda em dezembro a medida liminar pleiteada (suspensão dos efeitos da medida que revogou a cobrança do imposto), *ad referendum* do plenário²¹. Na votação em plenário, iniciada em fevereiro de 2021, acompanharam o ministro Fachin os ministros Alexandre de Moraes e Luís Roberto Barroso; pediu vista em setembro de 2021 o ministro Nunes Marques, que permanece até o presente momento (janeiro de 2023) sem apresentar o seu voto.

A decisão do ministro Edson Fachin que concedeu a medida liminar pleiteada e suspendeu os efeitos da medida nos parece correta,

¹⁹ RIBEIRO, Aline, *Após flexibilização no porte, lobby armamentista agora quer reduzir ICMS de armas nos estados*, O Globo, São Paulo, 15 ago 2022. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/brasil/noticia/2022/08/apos-flexibilizacoes-no-porte-lobby-armamentista-agora-quer-reduzir-icms-de-armas-nos-estados.ghtml>. Acesso em 19 out 2022.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 772*, Relator Ministro Edson Fachin, Brasília, 15 dez 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=ADPF&numero=772#>. Acesso em 17 jan 2023.

visto que a discricionariedade aberta pela Constituição ao executivo federal quanto ao manejo das alíquotas dos impostos aduaneiros (art. 153, § 1.º da Constituição) não chega ao ponto de poder interferir e prejudicar direitos fundamentais como o direito à vida e à segurança:²²

Ainda que este Supremo Tribunal Federal já tenha afirmado a discricionariedade do Presidente da República para a concessão de isenção tributária em vista da efetivação de políticas fiscais e econômicas (MS 34342 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, Dje 23/08/2017), parece-me necessário traçar um *distinguo*: não se está aqui a tratar, simplesmente, da capacidade de programação da Administração Pública para a efetivação de determinada política econômica. Neste sentido, a opção normativa de fomento à aquisição de pistolas e revólveres por meio de incentivos fiscais mediante a redução do imposto de importação encontra óbice não no conjunto de competências atribuído ao Chefe do Poder Executivo, mas sim na probabilidade de ingerência em outros direitos e garantias constitucionalmente protegidos.

Aplicando corretamente os cânones do controle de constitucionalidade de leis e atos normativos segundo a teoria dos princípios de corte alexyano, inclusive no que se refere à incidência dos princípios formais relacionados ao grau de certeza quanto às premissas empíricas que fundamentariam determinada restrição de direitos fundamentais²³, o ministro Edson Fachin formulou o seguinte raciocínio:²⁴

Ante o peso *prima facie* dos princípios do direito à vida e à segurança, e da significativa intensidade de interferência sobre eles exercida pela referida redução de alíquota, naquilo em que estimula a aquisição

²² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 772*, Relator Ministro Edson Fachin, Brasília, 15 dez 2020, p.10. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=ADPF&numero=772#>. Acesso em 17 jan 2023.

²³ Cf. ALEXY, Robert. *Princípios formais*, In: TRIVISONNO, Alexandre T.G. / BOROWSKI, Martin (orgs.), *O debate sobre a teoria dos princípios formais de Robert Alexy*, Rio de Janeiro, Marcial Pons, 2022, 111-130.

²⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 772*, Relator Ministro Edson Fachin, Brasília, 15 dez 2020, p.17. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=ADPF&numero=772#>. Acesso em 17 jan 2023.

de armas de fogo e reduz a capacidade estatal de controle, seria necessário que os princípios concorrentes (fossem eles o direito de autodefesa, ou as prerrogativas de regulação estatal da ordem econômica) estivessem acompanhados de circunstâncias excepcionais que os justificassem. Em termos técnicos, estes direitos deveriam ser complementados por extraordinariamente altas premissas fáticas e normativas (cf. ALEXY, R. *The Weight Formula*. In: STELMACH, Jerzy *et al.* (org.). *Studies in the Philosophy of Law: Frontiers of the Economic Analysis of Law*. Cracóvia: Jagiellonian University Press, 2007). Ademais, estas premissas deveriam estar plasmadas em planos e estudos que garantissem racionalmente, a partir das melhores teorias e práticas científicas a nós disponíveis, que os efeitos da norma não violariam o dever de controle das armas de fogo pelo Estado brasileiro.

Ausentes as condições delineadas, conclui-se pela verossimilhança da alegação de que a redução a zero da alíquota do imposto de importação sobre pistolas e revólveres, por contradizer o direito à vida e o direito à segurança, viola o ordenamento constitucional brasileiro.

Estamos de pleno acordo com o raciocínio acima e com o deferimento da cautelar requerida na ADPF. Mas não concordamos com uma das fundamentações elencadas no voto do ministro Fachin, a de que a medida representaria ofensa grave ao mercado interno (art. 219 da Constituição da República) visto que haveria risco significativo de a medida tributária reduzir a competitividade da indústria interna fabricante de armas de fogo. Em relação a juízos dessa natureza, sua titularidade cabe somente ao poder executivo e não ao poder judiciário, nos exatos termos do art. 153, § 1.º da Constituição.

A decisão sobre a medida cautelar na ADPF 772 é importantíssima para a correta compreensão entre a relação da política e do direito tributário com os direitos fundamentais. A decisão põe de manifesto que a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos pode resultar, em algumas situações, não na declaração de inconstitucionalidade de medidas de cobrança tributária e sim na declaração de inconstitucionalidade de medidas de desoneração tributária.

11. Corrente doutrinária segundo a qual a norma de incidência tributária, mesmo quando válida do ponto de vista constitucional e legal, constitui uma “restrição a direitos fundamentais do contribuinte”

Recentemente, argumentei em artigo doutrinário escrito em coautoria ²⁵que deve ser combatida a visão, atualmente muito difundida na doutrina brasileira, segundo a qual a norma de incidência tributária seria uma *lei restritiva* de direitos fundamentais, o que, por consequência, levaria à necessidade de uma interpretação do direito tributário segundo dois critérios opostos. No caso das “normas relativas à cobrança tributária”, que definem “competências tributárias e normas vinculadas à definição do fato gerador e suas características”, vistas como normas “restritivas dos direitos de liberdade e de propriedade dos contribuintes”, dever-se-ia adotar uma interpretação com um “respeito maior ao texto tal como colocado pelo constituinte ou legislador”²⁶. Já para normas que reduzem o montante tributário a ser cobrado, como as normas de isenções e benefícios fiscais em geral, normas tidas por protetoras dos “direitos fundamentais dos contribuintes mais diretamente atingidos”, deve-se adotar uma “interpretação mais aberta à consideração de sua finalidade, na medida em que visa à promoção de finalidades definidas constitucionalmente (e, portanto, à promoção de direitos), e não à restrição”²⁷.

Consideramos que tal postura doutrinária é incompatível com a Constituição de 1988, induzindo o retorno do paradigma do “in dubio pro contribuinte”, que contém uma visão do tributo como norma odiosa. É equivocada a afirmação de que o tributo, instituído e cobrado conforme as normas aplicáveis, representa mesmo assim uma *restrição* a direitos fundamentais do contribuinte. Pode-se constatar o equívoco tanto pelo exame da teoria interna, quanto pelo exame da teoria externa dos direitos fundamentais. Se raciocinamos pela

²⁵ GODOI, Marciano Seabra de / DANDE, João Victor, “Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais?”, *Revista de Direito Tributário Atual*, vol. 50 (2022), 305-324. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2152/1946>. Acesso em 19 jan 2023.

²⁶ LEÃO, Martha Toribio, *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*, São Paulo, Malheiros, 2018, 257.

²⁷ LEÃO, Martha Toribio, *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*, cit., 259.

teoria interna, constatamos que a cobrança dos tributos ser determinada inequivocamente pelas constituições dos Estados fiscais promove uma conformação própria dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade, cujo conteúdo, já de partida, inclui em seu seio o dever de pagar os tributos devidos.

Os tributaristas que raciocinam dessa maneira reconhecem e prezam com bastante ênfase a existência de limitações constitucionais do poder de tributar, mas negam que o direito fundamental de propriedade possa ser considerado, de um ponto de vista jurídico e no contexto dos Estados fiscais, como algo independente, ou com abstração, do dever de pagar os tributos previstos e autorizados na Constituição. Por outras palavras: a exigência de tributos conforma *ab origine* o conteúdo do direito de propriedade, fazendo parte de seu ethos jurídico próprio.

Se raciocinamos pela teoria externa dos direitos fundamentais, só seria possível caracterizar o tributo como restrição *potencial* ou *prima facie a liberdades gerais* de ação, mas não como uma restrição efetiva a *direitos fundamentais* propriamente ditos. Além disso tratar-se-ia de uma restrição determinada direta ou indiretamente pela própria Constituição, portanto com uma alta carga de legitimidade política.

Ao se repetir inúmeras vezes que o tributo é uma restrição a direitos fundamentais do contribuinte, objetiva-se avançar a conclusão de que a norma que o institui, apesar de válida segundo a Constituição, deve ser interpretada e aplicada de modo estrito, com redobrado respeito ao sentido preliminar do texto em detrimento de argumentos teleológicos. Ao caracterizar o tributo instituído e cobrado com total observância das normas aplicáveis como uma restrição a direitos fundamentais, atribui-se a ele implicitamente um indelével *mal de origem*, uma espécie de *pecado original* que nem mesmo a autorização constitucional explícita para sua cobrança pode apagar completamente.

Veja-se: em todos os países do mundo, espera-se que os juristas, especialmente os especialistas em matéria fiscal, denunciem e combatam os tributos que o fisco venha a cobrar em contrariedade às leis ou à Constituição. Se se repara bem, as teses antes criticadas objetivam denunciar, combater e enfraquecer não os *tributos inválidos* (para isso suas teorias são de todo supérfluas), mas os *tributos válidos*, e pelo simples fato de serem o que são: tributos

Não espanta, por conseguinte, que tais correntes doutrinárias considerem que não existe um dever fundamental ou constitucional de

pagar impostos, e, no seu lugar, defendam a existência de um “direito fundamental de economizar impostos”.

Resumo: O estudo aborda o que o autor considera como riscos e desafios atuais ao Estado Fiscal brasileiro. Os desafios identificados no estudo são oriundos do poder legislativo e da legislação, do poder executivo, da jurisprudência e da doutrina do direito tributário brasileiro.

Palavras-chave: Estado Fiscal, riscos, orçamento secreto, bloqueios legislativos, legalidade tributária.

Abstract: The study examines what the author considers as current risks and challenges to the Brazilian Fiscal State. The challenges identified in the study come from the legislative power and legislation, the executive power, Brazilian Supreme Court case law and the academic literature of Brazilian tax law.

Keywords: Fiscal State, risks, secret budget, legislative blocks, tax legality

[6]

ALGUNAS DE LAS DEFICIENCIAS DE LA RELACIÓN FISCO-CONTRIBUYENTE EN LA ACTUALIDAD

✉ <https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/6>

CÉSAR GARCÍA NOVOA*

I. El modelo de relación tributaria Administración Fiscal- -contribuyente. Problemas derivados de la generalización del sistema de autoliquidaciones

La relación que une al obligado tributario y a la Administración Tributaria ha adquirido, tradicionalmente, la forma jurídica de una obligación. Con esta configuración no sólo se faculta satisfacer el interés objetivo que preside la organización normativa del tributo y articularlo jurídicamente de manera adecuada. Además, la canalización de la relación entre contribuyente y Fisco a través de la figura de la obligación tributaria, en tanto supone acudir a un instituto acuñado en el Derecho Privado, es una garantía de la igualdad de las partes en la relación tributaria¹.

Dado el carácter preferente de deuda pecuniaria que el tributo tiene, sólo la categoría de la obligación, en su definición más clásica², permite articularlo jurídicamente. Pero es evidente que entre la Administración y el particular se da una variada gama de situaciones

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Santiago de Compostela, España. ORCID: 0000-0002-9446-4468

¹ VALDÉS COSTA, R., *El Derecho Tributario como rama jurídica autónoma y sus relaciones con la teoría general del Derecho*, Montevideo: F.C.U., 1985, 32 y ss.

² Por todos, HERNANDEZ GIL, A., *Derecho de obligaciones*, Madrid: CEU-RA1983, 37 y ss.

jurídicas del particular y de la Administración, muchos de los cuales no son reconducibles al esquema clásico de la obligación tributaria. Así la dinámica del tributo, al margen del derecho de crédito respecto a la obligación tributaria principal, genera para la Administración situaciones jurídicas activas; que pueden ser derechos subjetivos de crédito a percibir prestaciones diferentes a la cuota tributaria (intereses, recargos...) así como otros derechos de crédito relacionados con obligaciones de carácter instrumental, como las obligaciones a cuenta, así como obligaciones accesorias o extratributarias, pero también – obligaciones de devolución. Pero también potestades administrativas, cuyo ejercicio puede generar deberes específicos a cargo de los particulares carentes de contenido patrimonial³. E, incluso, derechos subjetivos públicos como el derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Todas estas situaciones jurídicas relacionales tratan de garantizar el cumplimiento de la obligación principal, lo que implica que las normas tengan en unos casos carácter preventivo, en otros represivo o resarcitorio. La variedad de estas *funciones normativas*, “justifica que tales vínculos y relaciones existan en ocasiones independientemente de la existencia o no existencia de una concreta obligación tributaria”⁴. La operatividad de su desarrollo está presidida por la idea organizativa del tributo, que no es otra que la de que todos contribuyan de acuerdo con los principios constitucionales de justicia material, fundamentalmente el de capacidad económica.

Quizás uno de los puntos más conflictivos para configurar todas estas situaciones como accesorias o “instrumentales” respecto a la obligación tributaria principal, es que se puede acudir a las mismas aun cuando dicha obligación principal no haya llegado a existir o se haya extinguido. Si configuramos el derecho de crédito de la Administración como un derecho subjetivo, no habría mayor problema en entender que nos encontramos ante un derecho subjetivo de crédito, que no confiere a su titular un poder que vaya a ser ejercitado de modo inmediato frente al deudor, de la misma manera que existen derechos sometidos a condición o a término, aunque resulte más convincente la

³ BAYONA DE PEROGORDO, J. J. / SOLER ROCH, M.T., *Materiales de Derecho Financiero*, Alicante: Librería Compás, 1987, 219.

⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. I, 24 ed., Madrid: Marcial Pons, 2004, 331.

explicación de SAINZ DE BUJANDA, acerca de que nazcan deudas ilíquidas que tendrán correspondencia con créditos de iguales características y para cuya concreción la ley habilite a la Administración con un conjunto de potestades⁵.

Finalmente, y en la fase estrictamente aplicativa del instituto tributario, cabe tener en cuenta la existencia de lo que PEREZ ROYO denomina “mecanismos procedimentales a través de los cuales se lleva a cabo la efectiva adquisición de la prestación por parte del ente público”⁶. Tales mecanismos han ido variando a medida que variaba el signo de las relaciones entre los particulares y la Administración Tributaria. Si bien en la etapa histórica en que la prestación tributaria no podía concebirse sin la participación de la Administración los procedimientos tributarios eran principalmente *liquidatorios* y *recaudatorios*, amén de *revisores*, y eventualmente, de *devolución*, con la generalización de las autoliquidaciones, los procedimientos pasan a ser fundamentalmente de *policía fiscal*; esto es, de control – procedimientos de *comprobación e inspección* – y *sancionadores*.

Pero la propia obligación tributaria y las potestades y facultades administrativas para la aplicación del tributo han tomado en los últimos años una deriva muy criticable desde la perspectiva de la seguridad jurídica y los derechos y garantías de los contribuyentes.

Esa deriva se pone de manifiesto en un contexto en el cual el sistema tributario se apoya en la actuación e los contribuyentes, que hacen buena parte del trabajo a la Administración. Aunque es ya un verdadero tópico, la implantación generalizada del sistema de autoliquidación supuso un cambio radical en la aplicación de los tributos, coincidiendo con el protagonismo que fueron adquiriendo los que podríamos denominar *impuestos de incidencia masiva*; en especial impuesto a la renta e IVA. En esta forma de gestionar los tributos quien aplica e interpreta la norma y realiza una primera cuantificación de la deuda tributaria acompañada del correspondiente ingreso es el obligado tributario a través de la presentación de la autoliquidación. A la Administración se le reserva la función de verificar el cumplimiento correcto de las

⁵ SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 2º, t. I, Introducción, vol. I, Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, 113.

⁶ PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Madrid: Civitas, 2000, 187.

obligaciones fiscales por medio de las autoliquidaciones (función de control) y, en su caso, la potestad de imponer sanciones. Pero esta función de control no se lleva a cabo respecto a todos los contribuyentes, sino que es una fiscalización puramente aleatoria. Por ello, la autoliquidación puede ser comprobada pero también frecuentemente es la técnica para allegar recursos de forma definitiva a la Hacienda Pública, sin intervención de la Administración⁷. Ello supone que, ordinariamente, la aplicación del tributo se consuma con la sola intervención del contribuyente ya que, con mucha frecuencia, las autoliquidaciones no se comprueban en el plazo en que prescribe el derecho a liquidar.

Tal es así que MARTÍN DELGADO ha señalado que no es conforme con la moderna concepción de los tributos “el que en todos ellos y, en cualquier caso, tenga que llegarse de modo inevitable e ineludible a un acto de liquidación por parte de la Administración”⁸. Hoy por hoy, los tributos se gestionan mayoritariamente sin actos administrativos porque, como ha recordado el Tribunal Supremo, en el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia de 4 de febrero de 2021 (núm. 145/2021) no hay acto administrativo tácito cuando una autoliquidación no se comprueba y ni siquiera hay acto de liquidación cuando se deniega la solicitud de rectificación de una autoliquidación.

Por tanto, la función tributaria se define hoy como una función pública en manos de los particulares, que son los que realmente aplican el sistema fiscal por medio de autoliquidaciones, retenciones y repercusiones. El sistema transfiere a esos particulares buena parte de la labor administrativa. La función de recaudar es hoy una función pública que, en buena medida, prescinde del acto administrativo como genuina expresión de la acción pública.

Y este sistema de aplicación de los tributos es una fuente permanente de conflictividad. Se trata de otra cuestión manida, pero que responde a la realidad. Esta tipología aplicativa de los tributos es un modelo basado en la confrontación. La facultad de comprobación en manos del Fisco sirve para, a la postre, aplicar definitivamente la norma

⁷ LUPI, R. ha denominado, fiscalidad basada en el *adempimento volontario* propio de una “fiscalidad de masas”; *Diritto Tributario*, Parte Generale, segunda edición, 1994, Milano: Giuffrè Editore, 131 y ss.

⁸ MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias”, *Hacienda Pública Española*, 84 (1983), 47.

como consecuencia del denominado *privilegio decisorio* de la Administración Tributaria. Esto es, la Administración ejerce su capacidad para imponer la aplicación correcta de la ley. Y siempre *a posteriori*, pues un modelo donde prima la función comprobadora de la Administración se caracteriza por no priorizar la evaluación en tiempo real de los asuntos fiscales. En claro contraste con las fórmulas de cumplimiento cooperativo, donde lo fundamental es la prevención y la evaluación de los riesgos de modo simultáneo o concomitante.

A lo que hay que unir otras circunstancias que ponen en riesgo las garantías del contribuyente. En un sistema de autoliquidaciones, el contribuyente asume la carga de calificar los hechos e interpretar la norma y asume, también, el riesgo permanente de que se le impongan unas sanciones que se han venido aplicando con un manifiesto automatismo.

Además, en tanto la autoliquidación presentada por el contribuyente no sea objeto de comprobación por la Administración no existiría un acto administrativo susceptible de ser recurrido por el contribuyente. Y el sistema de recursos administrativos y contencioso-administrativos se estructuran como vías de enjuiciamiento a actos. Mientras no haya un acto administrativo, no puede desplegar toda su eficacia el sistema de recursos.

Así lo ha manifestado el Tribunal Supremo español en el Fundamento de Derecho Segundo de su sentencia de 12 de julio de 2021 (nº res. 1008/2021), donde dice que “las autoliquidaciones no son actos administrativos, mientras que la estructura básica de la actuación administrativa se hace pivotar sobre los actos administrativos, sobre los que se despliega todo el sistema impugnatorio de recursos para su control y procurar, en su caso, la satisfacción de los intereses legítimos de los administrados”. Lo que requiere de instrumentos que permitan al contribuyente provocar el acto para poder impugnarlo posteriormente. Esto es, cauces procedimentales que permitan la producción del acto administrativo, presunto o expreso, posibilitando su control mediante el sistema de recursos. Papel que tradicionalmente ha jugado en España el artículo 120,3 de la Ley General Tributaria, según el cual “cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”.

Pero, además, es necesario destacar algunas falencias importantes del vigente modelo de relación entre los contribuyentes y el Fisco.

II. Alejamiento de la práctica tributaria de los límites que suponen los textos internacionales en materia de Derechos Humanos.

Los textos internacionales en materia de Derechos Humanos tienen una gran importancia en la construcción del Derecho Internacional posterior a la Segunda Guerra Mundial. En especial, la Declaración Universal de los Derechos Humanos adoptada por Naciones Unidas en su Resolución 217 A (III), el 10 de diciembre de 1948. Pero también el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 23 de marzo de 1976 y, sobre todo en Europa, el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales o Convenio Europeo de Derechos Humanos, de 4 de noviembre de 1950, a lo que hay que añadir los distintos protocolos modificativos.

En relación con el Convenio Europeo de Derechos Humanos es de destacar el importante papel que juega el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y su jurisprudencia declarando la eventual vulneración del Convenio por acciones, omisiones o leyes de un Estado. Las sentencias del Tribunal carecen de ejecutividad, ya que sólo pueden declarar que determinada acción, omisión, ley o decisión de un Estado vulnera el Convenio, más no pueden, por sí mismas, invalidar o anular esos actos o leyes. Pero ello no impide que su cumplimiento resulte obligatorio y que haya que modificar el ordenamiento interno si ello fuese necesario. Y ello, en tanto el incumplimiento de una sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos puede llevar a que se declare *persistencia en la violación*. En concreto, en España se han adoptado medidas para hacer efectivas las sentencias del Tribunal de Derechos Humanos. Así, la Ley 7/2015, de 21 de junio, prevé un recurso de revisión ante el Tribunal Supremo si existe una declaración del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de que se ha violado el Convenio europeo. Y el Tribunal Constitucional español puede cambiar su doctrina para adaptarla a la de los órganos que aplican Tratados internacionales. Además de que la Constitución española, como buena parte de los textos constitucionales, establece que las disposiciones internas en materia de derechos fundamentales se interpretarán

de acuerdo con los Tratados Internacionales de protección de Derechos Humanos⁹.

En el caso del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, su gran aportación consiste en haber extendido el contenido de un texto internacional de protección de derechos humanos, de cariz prioritariamente político, a la esfera tributaria. Muchos han sido los ámbitos de incidencia de la jurisprudencia en materia de Derechos Humanos en el ámbito fiscal. Señalaremos las más destacables.

1.º - Aplicación a las sanciones administrativo-tributarias de buena parte de las garantías contempladas en la Convención para los delitos. El precedente más inmediato de esta tesis está en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a no autoinculparse, que la jurisprudencia del órgano judicial deriva del artículo 6 de la Convención, donde se recoge el *derecho a un juicio equitativo*. Criterio consagrado por las sentencias *Funke v. Francia* (1993), *Bendenoun v. Francia* (1994) o *Saunders v. Reino Unido* (1996), entre otras, culminando con la resolución *JB v. Suiza* de 3 de mayo de 2001. Según este criterio jurisprudencial, el derecho a no autoinculparse se aplica a todo procedimiento administrativo que pueda derivar en una sanción o pena. De manera que no es factible admitir que se coaccione mediante sanción la aportación de información que pueda autoincriminar al aportante. Ello ha supuesto que en España se haya decidido separar formalmente los procedimientos de comprobación y los de imposición de sanciones tributarias.

Esta tesis entró en cierto declive a raíz de un supuesto agotamiento del discurso del Tribunal Europeo de Derechos Humanos al respecto, pero ha experimentado una renovación inesperada con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de febrero de 2021 (Asunto C-481/19), *DB/Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob)*, donde el Tribunal proclama que *toda persona física sometida a una investigación administrativa... tiene derecho a guardar silencio cuando de sus respuestas pueda resultar su propia responsabilidad por una*

⁹ En el caso de la Constitución española de 1978, al misma señala en su artículo 10,2 que *las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España*.

infracción que conlleve sanciones administrativas de carácter penal o su responsabilidad penal. La sentencia añade que no se ampara un abuso del derecho a guardar silencio: *sin embargo, el derecho a guardar silencio no puede justificar la falta de cooperación con las autoridades competentes, como sucede en el caso de una negativa a presentarse a una audiencia o del recurso a maniobras dilatorias.*

2.º - Reconocimiento del derecho a una doble instancia judicial para todas las sanciones administrativas que tengan carácter penal, en especial, las tributarias. Así lo hace la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020, en el asunto *Saquetti Iglesias vs. España*. El Tribunal aplicando el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos concluye que, cuándo una sanción administrativa es equiparable a una pena procede reconocer el derecho a una segunda instancia que la literalidad del Convenio refiere a *toda persona declarada culpable de una infracción penal por un tribunal*. Para asimilar una sanción administrativa a una pena a efectos de derecho a la segunda instancia hay que acudir al criterio de la sentencia *Engel y otros v. Países Bajos*, 5100/71, de 8 de junio de 1976. Esta sentencia consagra tres parámetros para llevar a cabo la asimilación de una sanción administrativa a una pena. En primer lugar, que la sanción pueda suponer privación de libertad, aunque no es un factor decisivo. Además, que la sanción tenga alcance general. Y, sobre todo, el criterio de la gravedad de la misma. De manera que en sanciones graves (y la del caso *Saquetti*, que se eleva al 100 % del importe defraudado, lo es) la resolución administrativa debe poder acceder a una segunda instancia que revise de manera plena la primera sentencia confirmatoria de la sanción.

3.º - Extensión de derechos fundamentales previstos constitucionalmente a las actividades de comprobación e investigación de incumplimientos tributarios desarrolladas por la Administración. Así, por ejemplo, el reconocimiento del derecho a la inviolabilidad del domicilio, que ha de extenderse a las personas jurídicas, aunque las mismas carezcan de *intimidad personal y familiar* (sentencia *Chappell v. Reino Unido*, de 30 de marzo de 1989 - n.º 10461/1983-). O la exigencia de referir el derecho a la intimidad en relación con la intervención de comunicaciones, aplicando a las actuaciones del Fisco el artículo

8,1,1, del Convenio de Derechos Humanos, según el cual *toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia* (sentencia de 2 de agosto de 1984 *Malone v. Reino Unido* y sentencia de 30 julio de 1998 (sentencia *Valenzuela Contreras v. España*)).

4.º - Esgrimir el derecho de propiedad como límite a la aplicación de los tributos, en paralelo al reconocimiento, en los órdenes constitucionales domésticos, del principio de no confiscatoriedad. Así lo hace el Tribunal, derivando la proporcionalidad en el uso del poder tributario del derecho recogido en el artículo 1 del Protocolo nº 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Según este precepto *toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional*. No obstante, el precepto admite lo que se ha llamado *excepción fiscal*, ya que se dice que *las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas*. En función de ello, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha consagrado la interdicción de la *carga fiscal excesiva (excess burden of taxation)*. Interpretando el derecho de propiedad, el Tribunal de Estrasburgo ha aceptado alegar que se viola el derecho de propiedad por intervenciones del poder público, atendiendo a la concurrencia de cinco elementos; a saber: que el recurrente tenga algún *interés patrimonial*, que el Estado demandado haya llevado a cabo una injerencia en el derecho de propiedad del recurrente, que dicha injerencia estuviese prevista legalmente, que se persiga un fin legítimo y, por último, que hubiese tenido lugar una justa ponderación entre los intereses públicos concurrentes y el interés privado y, en concreto, que existiese una *proporcionalidad razonable* (sentencia *N.K.M v. Hungría* de 14 de mayo de 2013, *R.Sz. v. Hungría* de 2 de julio de 2013).

En este último caso, se ha evaluado casuísticamente si una determinada medida fiscal es desproporcionada constituyendo una carga fiscal excesiva en asuntos como la sentencia de 23 de octubre de 1990, *Darby v. Suecia* (mayor tributación para los no residentes), de 22 de junio de

1999, *Galeotti Otieri v. Italia*, sobre tratamiento discriminatorio de las grandes fortunas en el Impuesto sobre Sucesiones o de 16 de febrero de 2006, *Burden & Burden v. Reino Unido*, también sobre impuesto de sucesiones. Por tanto, los contribuyentes de los países firmantes del Convenio Europeo de Derechos Humanos disponen de un elemento adicional de control de la presión fiscal que soportan, a partir de la tesis del Tribunal de Estrasburgo sobre prohibición de carga fiscal excesiva.

III. Consagración de instrumentos anti-elusivos sin respeto a las categorías tradicionales

Pero si hay un ámbito en el que la legalidad tributaria se ve afectada hoy en día es en lo relativo a la política antielusiva. Desde la ortodoxia jurídica, lo razonable sería mantener el criterio tradicional de la teoría de la elusión según el cual la diferencia entre la elusión y la planificación fiscal lícita estaría en que, en el caso de la elusión habría un aprovechamiento abusivo de ventajas. Según esta tesis tradicional, el mero hecho de obtener ventajas derivadas de un aprovechamiento de los defectos de la legislación supone una lícita planificación fiscal si no va acompañada de prácticas abusivas¹⁰. El contribuyente no está obligado a realizar los actos o negocios que tengan una tributación comparativamente mayor, pudiendo aprovechar las ventajas que le ofrece el ordenamiento ya que “el contribuyente debe resultar gravado por los hechos imposables que ha realizado efectivamente, no por los que habría podido hacer”¹¹.

¹⁰ GIULIANI FONROUGE, C. M., *Derecho Financiero*, vol. II, 5.ª ed., Buenos Aires: Depalma, 1993, 681.

¹¹ Así se expresó en Gran Bretaña la Cámara de los Lores al resolver el caso *Duque de Westminster*. El caso *Duque de Westminster* lo explica SHIPWRIGHT, A., “L’esperienza britannica”, en *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*, coord. Di Pietro, A., Milano: Giuffrè Editore, 1999, 118. Describe este caso, señalando que a principios de los años ochenta el Duque de Westminster acordó, en documento escrito, el pago a sus empleados de una serie de cantidades que, en sustancia, equivalía a sus salarios. Al mismo tiempo comunicó a sus empleados que mientras éstos conservaran el derecho a percibir el salario deberían renunciar al cobro de esas cantidades. La razón de esta estratagema era reducir las liquidaciones adicionales que correspondían al Duque. La Cámara de los Lores admitió el esquema negocial como absolutamente válido, aunque lo más criticable sea que se reconozca que, en todo caso, la forma prevalece sobre la sustancia.

Este esquema ha quedado superado en la actualidad, sobre todo a partir de la proliferación de esquemas de ahorro fiscal en ciertas multinacionales. Esquemas que podrían neutralizarse con modificaciones puntuales en la legislación interna de ciertos países. Sin embargo, la aparición de estos esquemas ha sido consecuencia de la implementación de ciertos conceptos que, progresivamente han ido desplazando a los clásicos términos de elusión y abuso.

Así, por ejemplo, la OCDE ha acuñado la categoría de la *planificación fiscal agresiva*, como modalidad de planificación fiscal inadmisibles y equiparables a las conductas elusivas. Fue en el Tercer Foro OCDE sobre Administración Tributaria, celebrado en Seúl, en 2006, en el que se decía que *los intercambios comerciales, la liberalización de capitales y las nuevas tecnologías han abierto el mercado global a una gama de contribuyentes mucho más amplia, lo que ha puesto muy difícil asegurar que nuestras respectivas normativas fiscales se cumplan*, además de incluir una directa acusación a las empresas de “asesoría jurídica y fiscal”, como responsables de estos comportamientos de planificación agresiva.

De esta manera se concebía un auténtico oxímoron: una modalidad de planificación fiscal, por tanto, de conducta lícita de aprovechamiento de lagunas legales o ausencias de armonización legal, que, no obstante, debía ser evitada y perseguida por producir “efectos indeseados”¹². La licencia argumental que permitía defender esto no era otra cosa que la pretendida imposibilidad natural de construir un concepto apriorístico de planificación fiscal. Pero una cosa es que el concepto de planificación fiscal dependa del concepto de elusión. Otra muy distinta, que se pueda reducir el ámbito de la planificación fiscal lícita sin respetar las notas abusivas que caracterizan, en lo sustancial, el término “elusión”. Así, nos encontraríamos ante lo que podríamos llamar *elasticidad negativa* del término *planificación fiscal*, de manera que el mismo podría comprimirse conceptualmente aumentando los supuestos en que las ventajas fiscales perseguidas podrían ser denegadas por el ordenamiento¹³.

¹² CORDON EZQUERRO, T., “La planificación agresiva y la estrategia de la UE para combatirla”, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, 7 (2013), 4.

¹³ VAN DEN HURK, H., “Starbucks contra el pueblo”, *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril (2014), 34.

La planificación agresiva se ha manifestado como la nueva modalidad de elusión tributaria, frente a la cual se están articulando las diversas políticas contra la elusión transfronteriza de los diversos Estados.

Así, los comportamientos elusivos de los contribuyentes pueden ser enfrentados mediante cláusulas especiales o cláusulas generales antiabuso. Mientras que las primeras se reconducen a presunciones, verdades interinas o ficciones, las GAAR (*General Anti-Avoidance Rules*) son instrumentos normativos de expresión abierta y abstracta, que atribuyen a la Administración la facultad de denegar ventajas fiscales a ciertas operaciones o transacciones por anómalas y abusivas. Las GAAR tienen un trasfondo analógico y, al desconocer las operaciones realmente realizadas por los obligados tributarios, son potencialmente lesivas de la seguridad jurídica.

La proliferación de cláusulas generales en los ordenamientos jurídicos en los últimos años ha sido un signo distintivo de la lucha contra el abuso, sobre todo a partir del impulso a la política antielusiva por el Plan *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) de 2013. Y aunque el Plan no contemplaba en ninguna de sus 15 acciones la necesidad de que los países incorporasen una cláusula antielusiva, sí parecía desprenderse esta posibilidad de la Acción 5, que hacía referencia a *combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta... la sustancia*. La era post-BEPS supuso la incorporación de cláusulas generales antiabuso en países que no las tenían. Así se fueron implementando medidas generales antiabuso en jurisdicciones del área anglosajona, como Australia, Reino Unido, y, sobre todo, Estados Unidos, con la *US Health Care and Education Reconciliation Act*, que modificó la Sección 7701 del *Internal Revenue Code*. Pero también en estados del ámbito continental europeo como Italia. Y también en países emergentes como China o India.

Destacan sobre todo los países del área LATAM, en los que era infrecuente que los sistemas tributarios contasen con cláusulas generales contra la elusión, salvo casos excepcionales como Brasil o Argentina. Pero, en los últimos tiempos resultó ser habitual la incorporación de estas medidas generales como la Norma XVI en Perú (Decreto Legislativo No. 1121 de 2012), la reforma en 2013 del artículo. 869 del Estatuto Tributario en Colombia o la Ley 20.780 de 2014 de Chile. Y el caso más reciente de México que desde 2019 cuenta con cláusula general, incorporada mediante el nuevo artículo 5° A del Código Fiscal de la Federación.

Y esta tendencia a la implementación de cláusulas generales antiabuso como remedio contra los comportamientos elusivos tuvo su contrapunto en Europa por medio de lo que se dio en denominar *BEPS europea* y que tiene en la ATAD (*Anti Tax Abuse Directive* -UE-2016/1164 del Consejo de 12 de julio) su más lograda expresión. En concreto, el artículo 6 de la Directiva Antiabuso incluye un modelo de norma general contra las prácticas abusivas, que se pretende sea objeto de transposición por los Estados miembros. Según el considerando 11 de la ATAD, el objetivo de esta propuesta de cláusula antiabuso es *garantizar la aplicación uniforme de esas normas generales en situaciones de ámbito nacional, dentro de la Unión y en relación con terceros países, de modo que su alcance y los resultados de su aplicación en situaciones nacionales y transfronterizas no difieran*. La medida se define como un nivel mínimo de protección, ya que, según el artículo 3 de la ATAD, la cláusula armonizada no es óbice para la aplicación de disposiciones nacionales dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado.

En suma, las cláusulas generales están proliferando en un entorno legislativo donde las mismas se están convirtiendo en instrumentos legales habituales. No obstante, su regulación toma como referencia un patrón que no siempre respeta las exigencias más elementales de la seguridad jurídica. Muestra de ello es la redacción de la cláusula de *Principal Purpose Test* (PPT) del Instrumento Multilateral y en el nuevo artículo 29 del Modelo OCDE, según la cual *no se concederá un beneficio en virtud de este Convenio respecto de un elemento de renta o patrimonio si resulta razonable concluir, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de ese beneficio era uno de los propósitos principales de cualquier acuerdo u operación que tuviera como resultado, directa o indirectamente, la obtención de ese beneficio, a menos que se determine que la concesión de dicho beneficio en tales circunstancias sería conforme con el objeto y finalidad de las disposiciones en cuestión del presente Convenio*. Es decir, se asume que puede haber elusión cuando el ahorro fiscal sea uno de los motivos del negocio, aunque haya otros. Sin exigir una ponderación de motivos, como hizo en Europa la sentencia *Foggia* de 10 de noviembre de 2011, (C-126/10).

Recordemos que, como en su momento defendió LEITE DE CAMPOS, glosando la cláusula general antiabuso de Portugal del artículo 38, 2 de su *Lei Geral Tributaria*, el modelo de cláusulas generales antiabuso supone, en la práctica, hacer tributar al contribuyente por el “negocio

fiscal más oneroso”. Y ello porque la cláusula permite al Fisco gravar el “negocio jurídico de resultado económico equivalente”, lo que difícilmente se cohonesta con las exigencias constitucionales de seguridad jurídica¹⁴. Es necesario advertir de estos riesgos ante la proliferación de cláusulas generales.

IV. Reducción notable de derechos de los contribuyentes con ocasión de la aplicación de nuevas tecnologías en la relación contribuyente-Administración.

La aplicación de nuevas tecnologías en las relaciones de la Administración con los contribuyentes viene generando muchos problemas ante la necesidad de adaptar los derechos tradicionales de los obligados tributarios a este nuevo contexto caracterizado por formas de relacionarse con el ciudadano innovadoras y disruptivas. En España, destaca toda la problemática generada por las notificaciones electrónicas. Surgidas en el artículo 27,6 de la Ley 11/2007 de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, esta norma, entre otras cosas, deslegalizaba la posibilidad de obligar a ciertos sectores de contribuyentes a recibir notificaciones electrónicas. El Tribunal Supremo admitió esta posibilidad en sentencia de 22 de febrero de 2012, siempre que los contribuyentes a los que se conminaba a adoptar la notificación electrónica fuesen contribuyentes de los que cabría presumir una familiaridad con las nuevas tecnologías. Se trataba de conjurar los efectos negativos de la llamada brecha digital. Posteriormente, el propio Tribunal Supremo, en sentencia 25 de marzo de 2021 (RC 6099/2019), establecería la necesidad de una primera comunicación al contribuyente de su inclusión en el sistema de notificación obligatoria, como requisito de validez. Y en la resolución de 6 de octubre de 2021, proclamaría que, para aquellos contribuyentes no obligados legalmente a recibir notificaciones electrónicas, la validez de las mismas requerirá que se haya autorizado expresamente la recepción por este cauce.

Pero, sin lugar a duda, la mayor revolución en la relación del Fisco con el contribuyente, así como el mayor riesgo para sus derechos y garantías, se sitúa en el uso de instrumentos de inteligencia artificial.

¹⁴ LEITE DE CAMPOS, D., SILVA RODRIGUES, B., LOPES DE SOUSA, J., *Lei Geral Tributária*, 2.^a ed., Lisboa: Vislis, 2000, 165.

Varios son los ámbitos donde tal recurso a dispositivos capaces de reproducir acciones humanas genera inquietud, en tanto puede suponer una merma de la posición de los administrados frente al poder público. En primer lugar, hay que señalar que ya se admite que determinados actos o resoluciones puedan proceder de dispositivos automatizados y no de seres humanos. En la legislación española, en el artículo 41,1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre del Régimen Jurídico del Sector Público, se prevé la *actuación administrativa automatizada* y se la define como *cualquier acto o actuación realizada íntegramente a través de medios electrónicos por una Administración pública en el marco del procedimiento administrativo y en la que no haya intervenido de forma directa un empleado público*. Y el artículo 100.2 de la Ley General Tributaria, en relación con las respuestas formuladas de modo automático, dice que *tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación*.

Varios son los desafíos de este tipo de resoluciones automáticas. Así, en primer lugar, hay que asimilarlas todo lo que se pueda a los actos clásicos, adoptados íntegramente por seres humanos. En los actos dictados por éstos hay un razonamiento lógico que está condicionado por el contenido positivo de la ley (vinculación positiva de la Administración) ya que la ley es objeto de aplicación singular mediante un proceso intelectual de subsunción. Y en los actos automatizados, la singularización de la ley se suple, en parte, por la aplicación de un algoritmo. La generalización de la adopción automatizada de decisiones o actos administrativos singulares supondrá, en un futuro, que los algoritmos aprobados para programar la emisión de tales decisiones tendrán naturaleza de normas. Algo de esto ya se atisba, cuando ya empieza a requerirse la publicidad de tales algoritmos o, al menos, de su código fuente. Véase, en España, la resolución 825/2019, de 13 de febrero de 2020, del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, que por primera vez se pronuncia sobre el derecho de acceso a la información pública en relación con algunas de las aplicaciones informáticas (ZÚJAR, TESEO, DÉDALO, PROMETEO, INEX, INTER, GENIO, etc.) utilizadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Pero, además, la publicidad de los algoritmos, el acceso a los mismos y la posibilidad de que el contribuyente pueda solicitar una prueba pericial sobre los mismos para evitar sesgos indeseados (como el

detectado en Holanda por la sentencia del Tribunal del Distrito de La Haya de 5 de febrero de 2020, caso C/09/550982, sobre el *System Risk Indication* (SyRI) de Holanda, declarado contrario a la Convención Europea de Derechos Humanos) tiene una enorme importancia a otros niveles. Esencialmente para excluir la sensación de que, en las resoluciones automatizadas, existe un principio tecnológico que puede consagrar una interpretación única de la Administración. Especialmente si surge la sospecha de que estamos en presencia de sistemas basados en *deep learning*, o cajas negras (*black boxes*) cuyo proceso de toma de decisiones no puede ser trazado o explicado, pues es sumamente difícil conocer cómo ha llegado el programa informático al resultado o conclusión de que se trate.

Para conjurar estas situaciones resulta esencial, como señala DORIGO en Italia (a rebufo de las resoluciones del *Consiglio di Stato* 2270/2019, 30/2020 y 881/2020) la motivación específica de toda resolución automatizada. Tal motivación es fundamental para garantizar la cognoscibilidad de la decisión. Y ello, en tanto el carácter técnico del algoritmo no exime de una explicación fundada para hacerlo comprensible¹⁵.

Además, el uso de la inteligencia artificial está proliferando como instrumento de control del cumplimiento por el contribuyente de sus obligaciones tributarias. Y ello con aval, por ejemplo, del Consejo Constitucional francés que, en su decisión de 27 de septiembre de 2019 (Decision n° 2019-796 DC) sobre la ley francesa de presupuestos para 2020, como lo había hecho con anterioridad en la Decision n° 2018-765 DC, de 12 de junio de 2018, admite el uso de estos mecanismos de inteligencia artificial, incluida la geolocalización, siempre que se salvaguarden los derechos del contribuyente. También en España se utilizan estos instrumentos de control, especialmente aplicables para verificar la residencia de los sujetos, desde su aceptación en el Plan de Control Tributario de 16 de enero de 2021.

Y los elementos de inteligencia artificial no sólo se utilizan para una verificación *a posteriori* del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, sino también para un control preventivo, mediante la elaboración de perfiles de riesgo. En estos casos debe

¹⁵ DORIGO, S., Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale, Firenze: Pacini Giuridica, 2020, 32.

asegurarse que los algoritmos no incluyan sesgos inadmisibles, como en el caso mencionado enjuiciado por el Tribunal del Distrito de La Haya en 2020. Debe aceptarse la aplicación del régimen de protección de datos, que en Europa cuenta con el alto estándar de tutela comprendido en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos. Cierto es que existe una excepción fiscal que permite inaplicar a la captación de datos con finalidad fiscal los derechos de notificación, acceso, cancelación y anulación reconocidos con carácter general¹⁶. Pero la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea *Valsts SIA* de 24 de febrero de 2022, As. C-175/20, recordando que las excepciones al derecho a la intimidad no deben exceder de lo estrictamente necesario según cánones de proporcionalidad, pone en tela de juicio que el derecho al tratamiento de datos con fines fiscales, sin el límite del Reglamento de Protección de Datos, pueda referirse a solicitudes generalizadas de datos. En cualquier caso, esta sentencia remite la decisión última sobre esta cuestión a lo que dispongan los ordenamientos domésticos de cada Estado.

Lo que sí no ayuda es que la Propuesta de Reglamento del Parlamento europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial no califique el tratamiento de información como fines fiscales como de alto riesgo, sometiéndola de esta manera a las exigencias de transparencia, vigilancia humana, precisión, solidez y ciberseguridad.

V. Insistencia en el mantenimiento de un modelo de relación tributaria no cooperativa, basada en el control a posteriori

Antes de referirnos a algunas cuestiones concretas, relativas a anomalías específicas que en materia de aplicación de los tributos existen en los modernos sistemas fiscales, vamos a hacer una breve mención al modelo de relación entre la Administración fiscal y el contribuyente que sigue presidiendo la gestión tributaria en nuestros días.

¹⁶ La sentencia *Sentencia Peter Púskar* de 27 de septiembre de 2017 (C-73/16): la recaudación y la lucha contra el fraude fiscal son misiones de interés público que avalan la injerencia en los datos.

Ese modelo sigue respondiendo a un esquema en el que el contribuyente está obligado a autoliquidar y pagar el tributo, frente a una Administración que *a posteriori*, comprueba, liquida y sanciona, en un rol que algunos llaman de *policía fiscal*. Y donde, como veremos, las sanciones se aplican de manera cuasi-automática, sin una rigurosa evaluación de la concurrencia de culpabilidad.

Frente a ello es imprescindible ir promoviendo una cultura de relación cooperativa, sobre todo respecto a obligados tributarios que sean empresas, tanto individuales como sociedades mercantiles. El epicentro de la relación cooperativa es la elaboración por la empresa de protocolos de prevención de riesgos fiscales, mediante programas de adopción voluntaria, normalizados y certificables¹⁷.

Así, cabe afirmar que los protocolos de *compliance* tributario son el contrapunto de un nuevo modelo de relaciones que se está abriendo paso entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria. En especial, entre los contribuyentes personas jurídicas, que desarrollan una actividad empresarial o profesional.

En relación con la necesidad de ir hacia un modelo de relación cooperativa entre los contribuyentes empresarios y el Fisco milita también la necesidad de mitigar la inseguridad jurídica a que aboca el concepto de *planificación fiscal agresiva*, a partir de su elaboración por el Foro de la OCDE de Seúl de 2006 y del Plan BEPS. Este concepto de *planificación fiscal agresiva* (concepto político, ni jurídico) se sustenta, como ya dijimos, en la idea de que los intermediarios fiscales pueden ofrecer a sus clientes opciones de planificación fiscal agresiva, pero es el contribuyente quien establece su propia estrategia de gestión del riesgo tributario y quien determina el grado de riesgo tributario al que se quiere exponer. Por eso la gestión de riesgos constituye un instrumento esencial para las administraciones tributarias. Si las administraciones tributarias pueden poner de manifiesto que los procesos de gestión

¹⁷ En España, el Boletín Oficial del Estado publicó la resolución de 3 de diciembre de 2018, de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, por la que se somete a información pública el proyecto de Norma UNE 19602. Las Normas UNE son, por lo general, de cumplimiento voluntario, aunque pasan a tener carácter obligatorio si vienen impuestas por la ley o disposición de rango inferior, si se contienen en un pliego o si vienen impuestas por los propios particulares en el marco de proyectos privados. De entre todas las reglas que se incluyen dentro de la genérica definición de Normas UNE, destaca la UNE ISO 19600 de 2015, como conjunto de pautas para gestionar determinados riesgos.

de riesgos que ponen en práctica son eficaces, será más probable que los grandes contribuyentes corporativos establezcan relaciones con las administraciones tributarias basadas en la cooperación y la confianza. Son el tipo de vínculo con la Administración Tributaria que el Foro de Seúl, donde surgió el término de planificación agresiva, subsume en el concepto de *relación cooperativa*.

El cumplimiento cooperativo ha tenido una primera expresión que aprovecha la consolidada tendencia a implantar en todas las empresas políticas de responsabilidad corporativa y de códigos de buenas prácticas. Con el ejemplo, en España, del Foro de Grandes Empresas, creado en el seno de la Agencia Tributaria en 2008. La experiencia no estuvo privada de reproches basados en la posible vulneración de la igualdad, pues se trataba de una modalidad de cooperación centrada en sociedades cotizadas y reservada prácticamente a las entidades del IBEX 35. No obstante, parecía claro que esta vía era la que se iba a seguir en el futuro para todas las empresas y otros obligados tributarios.

Tal es así que la reforma de la Ley General Tributaria, por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, incorporó el principio de cumplimiento cooperativo en materia tributaria en su artículo 92.2, al reconocer que los contribuyentes pueden colaborar con la Administración Tributaria “con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias”. De lo que se trata, en suma, es de sustituir, para los obligados tributarios que accedan a la relación cooperativa, el vínculo con el Fisco que concibe a un contribuyente obligado a autoliquidar y pagar el tributo y a una Administración que, con posterioridad, comprueba, liquida y sanciona, por un modelo basado en un procedimiento preventivo y de discusión jurídica, acompañada de una monitorización de los contribuyentes atendiendo a su perfil de riesgo (*tax profiling*). De manera que un elemento esencial en la consolidación de un modelo de cumplimiento cooperativo es la transparencia por parte de los contribuyentes. Y esa transparencia requiere la implantación de sistemas de gestión del riesgo fiscal.

VI. Automatización en la imposición de sanciones y escasa relevancia del error del contribuyente

Como ya hemos apuntado, el actual modelo de relación entre el contribuyente y el Fisco es un modelo escasamente cooperativo,

donde la Administración controla el cumplimiento de los deberes fiscales por el contribuyente y sanciona tales incumplimientos, muchas veces a partir de simples discrepancias en la interpretación de las normas aplicables.

La confirmación de esta forma de proceder de la Administración está llevando a que la potestad sancionadora, lejos de ser fruto de una pormenorizada valoración de la culpabilidad del presunto infractor, se haya convertido en un mero correlato de un previo procedimiento de comprobación de gestión o inspección. En España, ello contrasta con una sólida jurisprudencia del Tribunal Supremo que niega que se pueda sancionar por la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o por la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria (sentencias de 6 de junio de 2008 - casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 6.º-, 18 de abril de 2007 - casación 3267/02, FJ 8.º- y 11 de abril de 2011 - casación 3768/08 FJ 1.º-, entre otras). De una manera rotunda, la sentencia del Tribunal Supremo 309/2020 de 15 de octubre, en su Fundamento de Derecho Primero, señala que *no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria y que el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión...* Es lo que CRUZ AMORÓS ha descrito diciendo que “...hoy en día las sanciones se imponen prácticamente de manera automática y han perdido la connotación social culposa y la excepcionalidad que deberían tener siempre”¹⁸.

Esta realidad del automatismo en la aplicación de sanciones dispara la conflictividad respecto a las mismas y confina en un segundo término pronunciamientos como el de la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020 (recurso 1993/2019), que permite que se inicie el procedimiento tributario antes de dictar liquidación o la anterior de 9 de julio de 2020 (2423/2020), que limita la aplicación del artículo 209,2 de la Ley General Tributaria al caso de procedimientos sancionadores incoados como consecuencia de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección.

¹⁸ CRUZ AMORÓS, M., “Legislación fiscal 2021 (II): medidas anti-fraude”, *Actum Fiscal*, 166. Diciembre (2020), 152.

Además, esta forma de proceder, genera importantes problemas referidos al recurrente tema de la posible colisión del deber de colaborar y de las sanciones por no desarrollar dicha colaboración con el varias veces mencionado derecho a no autoincriminarse, a partir de la *vuelta de tuerca* sobre este tema provocada por la sentencia *Consob* del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de febrero de 2021 (C-481/19 DB), según la cual colaborar bajo amenaza de sanción supone una vulneración del derecho a no declararse culpable, desde la perspectiva de los artículos 47 y 48 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Ante esta realidad, iniciativas como la de reconocer al contribuyente un derecho al error, son fundamentales para mitigar anomalías como la expuesta. En Francia, el Parlamento aprobó la Ley núm. 2018-727, de 10 de agosto de 2018, sobre “Un Estado al servicio de una sociedad de confianza” (*Loi pour un État au service d’une société de confiance*) que introduce el “derecho al error” (*droit à l’erreur*). Según la regulación de este nuevo derecho, se excluye la sanción cuando el contribuyente se equivoque por primera vez. Se acepta que pueda rectificar, espontáneamente o durante un control, cuando su error se haya llevado a cabo de buena fe, es decir, cuando no haya ignorado, “deliberadamente una regla aplicable a su situación” (art. 123-2 del *Code des Relations entre le public et l’Administration*).

En la misma línea, en España, el Consejo para la Defensa del Contribuyente ha elaborado una propuesta de reforma legislativa que reconoce la no sancionabilidad de errores *no dolosos*, aunque delimitando el número de errores que se admiten y sin que la aceptación de este *derecho al error* pueda suponer una reducción de la cuota tributaria o importe a pagar, afectando únicamente a recargos, intereses y sanciones. Para acogerse a este derecho, el contribuyente deberá llevar a cabo una regularización completa, en la línea de la exención de recargos que prevé la nueva regulación del art. 27 de la Ley General Tributaria, la cual podría llevarse a cabo incluso cuando se haya requerido al obligado tributario. E incluso, la Propuesta del Consejo para la Defensa del Contribuyente sugiere tomar en consideración el historial del contribuyente a la hora de valorar su responsabilidad. El derecho al error no sólo debe reconocerse a los contribuyentes sino también, de modo añadido, a los asesores o intermediarios fiscales.

VII. Necesidad de mecanismos alternativos que neutralicen la creciente conflictividad tributaria

El sistema de aplicación de los tributos a que nos estamos refiriendo, es una fuente permanente de conflictividad. Se trata de otra cuestión manida, pero que responde a la realidad. Esta tipología aplicativa de los tributos es un modelo basado en la confrontación, lo que genera la legítima reacción del contribuyente para defender sus derechos mediante los oportunos recursos. El resultado es un crecimiento exponencial del conflicto tributario.

La facultad de comprobación en manos del Fisco sirve para, a la postre, aplicar definitivamente la norma como consecuencia del denominado *privilegio decisorio* de la Administración Tributaria. Esto es, la Administración ejerce su capacidad para imponer la aplicación correcta de la ley. Y siempre *a posteriori*, pues un modelo donde prima la función comprobadora de la Administración se caracteriza por no priorizar la evaluación en tiempo real de los asuntos fiscales. En claro contraste con las fórmulas de cumplimiento cooperativo, donde lo fundamental es la prevención y la evaluación de los riesgos de modo simultáneo o concomitante¹⁹.

Pero, además, la propia tipología de las normas tributarias fomenta el conflicto. El Derecho Tributario es una rama del Derecho de gran complejidad técnica y con categorías y figuras que no tienen parangón en otros sectores del orden jurídico. Además, abundan en las leyes fiscales los conceptos jurídicos indeterminados, por ejemplo, en las normas que regulan bases imponibles normativas (valor real, valor de mercado...) y su abundancia produce una falta de plenitud en la ley, que genera divergencias sobre el significado que, en cada caso, debe darse a estos conceptos²⁰. Las divergencias entre el contribuyente y

¹⁹ ROZAS VALDÉS, J. A., *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento n.º 6, 2016, 31.

²⁰ Los conceptos jurídicos indeterminados serían fruto de lo que RAMALLO MASSANET, J., denomina “limitación del lenguaje para aprehender la realidad”. Ello supone que los términos empleados por el legislador pueden ser llenados con distintos contenidos; más aún cuando se utilizan conceptos jurídicos indeterminados; «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I), *Crónica Tributaria*, 76 (1995) 81 y 82, lo que deriva en lo que podemos denominar “ausencia de plenitud” de la norma (FERNANDEZ, T. R., *De la arbitrariedad de la Administración*, Madrid: Civitas, 1997, 10).

la Administración sobre los valores es una de las mayores fuentes de conflictividad tributaria. Y también la aplicación de cláusulas generales antiabuso, expresamente previstas en el ordenamiento, tanto de carácter general como especiales (transparencia fiscal, no deducibilidad de gastos financieros, ausencia de motivo económico válido en operaciones de reestructuración...). La implementación de estos mecanismos antileusivos suscita constantes enfrentamientos con la Administración por parte de los particulares.

Por ello, y para neutralizar esta patología, deben proponerse medidas para atenuar y resolver el conflicto tributario. Teniendo en cuenta que no es obstáculo para ello la tradicional referencia a la indisponibilidad del tributo. Podemos hablar de tres versiones de la indisponibilidad: la indisponibilidad de la potestad para crear el tributo, la indisponibilidad de los elementos del tributo por los obligados tributarios mediante pactos o contratos y la acepción más importante: la indisponibilidad del crédito tributario, vinculado a la legalidad de la Administración tributaria y recogido en el artículo 18 de la Ley General Tributaria española. Este significado de la indisponibilidad entronca conceptualmente con la vinculación positiva de la Administración a la ley (la Administración no puede disponer porque está vinculada al contenido de la ley). Como consecuencia de ello se afirma que la ley encarna el interés público que justifica la exigencia de los tributos, por lo que la Administración está incapacitada para alterar los elementos esenciales de la obligación tributaria.

Pues bien; ninguna manifestación de la indisponibilidad impide formular vías alternativas o extraordinarias para prevenir y resolver el conflicto. Es cierto que la Administración debe aplicar el tributo atendiendo al contenido de la ley, que es la esencia del principio de legalidad como expresión de la *vinculación positiva* al ordenamiento. Pero esa ley no va a dejar de aplicarse ante supuestos de prevención del conflicto tributario -conciliación, mediación o transacción- o de composición heterónoma de tal conflicto -arbitraje-.

A la hora de perfilar un sistema administrativo de recursos no cabe desconocer la posibilidad de prever, junto a los recursos administrativos puros, ciertas soluciones arbitrales. Y cuando hablamos de soluciones arbitrales nos estamos refiriendo a fórmulas consensuales de resolución de conflictos basadas en el recurso a terceros independientes y cuyas decisiones, fundadas en Derecho, resulten fáciles de ejecutar. Tampoco

el derecho a la tutela judicial efectiva y al debido proceso justifican que sólo se puedan resolver conflictos ante los tribunales ordinarios.

Extracto: La relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes tiene en la actualidad deficiencias. Estas deficiencias se deben a varias cuestiones, entre ellas la privatización de la aplicación de los tributos y el uso de la inteligencia artificial. Estas deficiencias suponen una merma en los derechos y garantías de los contribuyentes.

Palabras clave: tributos, aplicación de los tributos, derechos y garantías de los contribuyentes, inteligencia artificial, elusión tributaria, derechos humanos.

Resumo: A atual relação entre a Administração Tributária e os contribuintes apresenta deficiências. As causas são diversificadas, mas podem destacar-se a privatização da cobrança dos impostos e a utilização da inteligência artificial. Estas vicissitudes conduzem a uma redução dos direitos e garantias dos contribuintes.

Palavras-chave: impostos, execução de impostos, direitos e garantias dos contribuintes, inteligência artificial, elisão fiscal, direitos humanos.

Abstract: Today, the relationship between the Tax Administration and taxpayers has deficiencies. These deficiencies are due to several issues, including the privatization of the enforcement of taxes and the use of the artificial intelligence. These deficiencies lead a reduction in the rights and guarantees of taxpayers.

Keywords: taxes, enforcement of taxes, rights and guarantees of taxpayers, artificial intelligence, tax avoidance, human rights.

[7]

DISRUPÇÕES TECNOLÓGICAS E A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: A TRIBUTAÇÃO NA ERA DOS MULTI(UNI)VERSOS

✉ <https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/7>

M. MATILDE LAVOURAS*

1. Notas introdutórias

A *Web 1.0* transformou o mundo, a *Web 2.0* permitiu ir um pouco mais além, mas foi a *Web 3.0* que introduziu mecanismos muito diferenciados dos anteriores obrigando a uma reflexão aprofundada sobre o seu impacto em vários domínios, nomeadamente no campo do direito financeiro e do direito fiscal.

A internet alterou de forma profunda o modo como os agentes económicos tomam decisões que envolvem questões relacionadas com a produção, com a comercialização e com o consumo, mas que se estendem às demais interações sociais. Ao aprofundamento e à digitalização mercados crescem as alterações ao nível das características dos bens e serviços procurados e produzidos, bem como dos próprios processos produtivos e de consumo.

A desmaterialização da realidade que acompanha e, de certo modo, caracteriza algumas das alterações e dos fenómenos tecnológicos atuais leva a que questionemos se essas modificações não colocam em causa a aplicabilidade, a eficácia e a equidade das normas tributárias existentes. Por essa razão, entendemos que a reflexão em torno dos desafios ao Estado Fiscal deve tomar em consideração – ou não pode mesmo ignorar

* Professora Associada da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Portugal. Investigadora Integrada do Instituto Jurídico. ORCID: 0000-0001-6447-5214.

– o impacto que as referidas transformações tecnológicas a que temos vindo a assistir nas últimas décadas e, de forma mais intensa, nos últimos anos, têm ao nível do direito fiscal e da relação jurídica tributária.

Estas mudanças assentes em instrumentos tecnológicos levaram a que as fronteiras físicas, que já eram bastante impercetíveis e quase inexistentes em alguns casos, se esbatessem ainda mais. Alguns operadores de mercado moveram, total ou parcialmente, a sua atividade para um espaço sem existência física – o *metaverso*¹ – modificando a forma como os mercados são percecionados pelas empresas e pelos demais agentes económicos, impelindo a introdução de alterações ao nível dos meios de financiamento da atividade económica e dos meios de pagamento². Algumas destas alterações são também visíveis nos mercados ditos tradicionais, mas foram alavancadas por esta nova realidade³.

Algumas destas alterações já foram tomadas em linha de conta pelos Estados e levaram à introdução de alterações ao nível das regras de tributação dos rendimentos obtidos por entidades com forte presença

¹ A expressão metaverso foi difundida a partir da obra literária *Snow Crash* de Neal Stephenson, publicada em 1992. Atualmente é utilizada para designar “mundos” digitais (pós-realidades) em que os utilizadores vivenciam experiências imersivas e multissensoriais e que permitem uma interação com objetos digitais e representações virtuais de pessoas humanas (avatars). Nesses ambientes digitais, sejam eles resultantes de realidades virtuais (*virtual reality*) ou realidade aumentada (*augmented reality*) é possível encontrar hoje em dia a presença de uma multiplicidade de empresas como a Nike, Adidas, JPMorgan, Coca-Cola ou a Gucci, mas é também possível assistir a concertos ou outros espetáculos, visitar exposições de artistas plásticos, participar em experiências, etc. A estas mudanças acrescem aquelas que ocorrem no mercado de trabalho, mas, ao invés do que sucede com outras tecnologias, neste caso não é de esperar a destruição de postos de trabalho, mas, antes, da alteração do local de trabalho – que de físico passa a virtual – ou das tarefas a desempenhar. Só em alguns casos será necessário utilizar trabalhadores altamente qualificados. Sobre a noção de Metaverso veja-se MYSTAKIDIS, Stylianos, “Metaverse”, *Encyclopedia*, 2/1 (2022), 486–497.

² A desadequação dos meios de pagamento utilizados no mundo físico levou a que se recorresse a novos instrumentos financeiros que desempenham, nestes universos virtuais, essa função. Excetuadas as situações em que já são aceites pagamentos em moedas digitais emitidas pelos bancos centrais, os pagamentos são feitos com o recurso a criptomoedas, produtos financeiros baseados em *blockchain* como NFTs e *stablecoins*.

³ A intensificação, a desmaterialização e a virtualização das atividades económicas dificulta a adaptação das normas jurídicas em vários domínios e as alterações que têm vindo a ser introduzidas nem sempre são as mais adequadas podendo mesmo originar efeitos contraditórios ou até mesmo perniciosos.

digital bem como das transações ocorridas no comércio eletrônico direto.

Embora possamos ser levados a crer que estes novos “universos” são realidades virtuais que muito se assemelham a jogos de tabuleiro em formato digital e que o seu impacto a nível tributário é escasso ou até mesmo muito rarefeito, a verdade é que os dados apresentados por várias entidades preveem um forte crescimento de alguns dos mercados do multiverso, não só em termos intensivos como extensivos⁴.

Os desafios trazidos à realidade económica e social pela *web 3.0* abrangem alguns aspetos relacionados com o impacto da presença digital das empresas: a sua falta ou inadequação constituem desvantagens concorrenciais para as empresas e podem mesmo colocar em causa o sucesso e a sustentabilidade financeira das atividades económicas⁵.

Os ganhos informacionais conseguidos com a presença *online* e as vantagens decorrentes de uma disseminação muito acelerada e

⁴ De acordo com uma projeção divulgada em finais de 2021 entre 2022 e 2027 seriam criados, na União Europeia, cerca de 10 000 novos postos de trabalho diretos relacionados com o metaverso, estando a generalidade destes novos postos de trabalho relacionada com a criação do próprio espaço imersivo. Embora possamos questionar se todos eles correspondem a criação de postos efetivos de trabalho e quais as capacitações que são exigidas para o desempenho dessas tarefas a verdade é que o número é impressionante. CARAGNANO, Roberta, “Labour Law: new workplaces in the Metaverse and opportunities for cultural and heritage professions”, *Athens Journal of Law*, 9 (2023), 1-17. Estima-se que volume dos negócios realizados no *metaverso* durante o ano de 2022 tenha atingido os 65.5 milhões de dólares americanos e que a taxa de crescimento para o período 2023-2030 seja de 41,6%. Note-se que em 2022 os valores (previsionais) apresentados para os mesmos indicadores eram, respetivamente, 38.55 milhões de dólares americanos e 39,4%. Estas diferenças indiciam não só o aumento das potencialidades de crescimento, mas, também, a volatilidade do mercado. GRAND VIEW RESEARCH, *Metaverse Market Size, Share & Trends Analysis Report By Product, By Platform, By Technology (Blockchain, Virtual Reality (VR) & Augmented Reality (AR), Mixed Reality (MR)), By Application, By End-use, By Region, And Segment Forecasts, 2023 – 2030*, disponível em <https://www.grandviewresearch.com/industry-analysis/metaverse-market-report#> e CITIGROUP, *Metaverse and Money: decrypting the future*, CitiGPS: Global Perspectives & Solutions, março 2022, disponível em <https://ir.citi.com/gps/x5%2BFQJT3BoHX-Vu9MsqVRoMdiws3RhL4yhF6Fr8us8oHaOe1W9smOy1%2B8aaAgT3SPuQV-twC5B2%2Fc%3D>

⁵ JONES, Oswald e JAYAWARNA, Dilani, “Resourcing new businesses: social networks, bootstrapping and firm performance”, *Venture Capital*, 12/2 (2010), 127-152. Consideramos que da existência de uma presença digital desadequada ao perfil real do utilizador/consumidor também pode ser encarada como um risco

especificamente direcionada da oferta permitem a otimização dos produtos e do funcionamento dos próprios mercados⁶. Para os agentes económicos a interação com recurso a ferramentas digitais permite ainda a criação de comunidades a uma escala geográfica muito mais alargada, passando as interações a ser feitas com recurso a meios e plataformas muito mais simplificados e que se afastam em larga medida dos que são usados nos mercados ditos tradicionais⁷.

Todas estas alterações têm impacto em vários aspetos do direito tributário e as suas implicações ao nível da relação jurídica tributária não são despiciendas e são visíveis desde a delimitação dos sujeitos, à definição do objeto, à delimitação do facto tributário e ao desenho das garantias dos contribuintes. Demandam, até, uma releitura dos pressupostos relacionados com a legitimação do poder tributário dos Estados.

Dada a impossibilidade de nos referirmos detalhadamente a todas essas questões analisaremos, apenas, aquela que é uma das questões mais prementes – e mais *trendy* – a tributação dos atos, factos e negócios jurídicos com relevo fiscal ocorridas nos multiversos⁸.

2. Múltiplos universos: o mudo físico, os multiversos e os factos com relevo jurídico-fiscal

A teoria jurídica atual que serve de suporte à arrecadação de receitas fiscais pelos Estados foi criada, e tem sido desenvolvida e aperfeiçoa-

⁶ Assistimos, ao longo dos anos, a um aperfeiçoamento da informação disponível e da sua utilização com fins empresariais tendo em vista a minoração dos problemas decorrentes da assimetria de informação. Se numa fase inicial a internet era usada como uma ferramenta que permitia divulgar a oferta e recolher informação para aperfeiçoar os processos, com o passar dos anos o recurso à publicidade *online* passaria a ser a característica mais marcante e coadjuvante do direcionamento da oferta e da procura, dando origem ao que se tem vindo a designar por Capitalismo de Vigilância. ZUBOFF, Shoshana, *The Age of Surveillance capitalism, The fight for a human future at the new frontier of power*, New York: PublicAffairs, 2019.

⁷ Podemos questionar se em alguns casos estamos estas comunidades podem ser consideradas um mercado ou se, inversamente, estas formas de interação entre os vários agentes económicos devem ser classificadas de forma diversa. A par destas comunidades onde convergem utilizadores que são produtores, distribuidores, vendedores e consumidores existem comunidades compostas apenas por grupos uniformes de agentes económicos.

⁸ O relevo fiscal é aqui determinado por comparação com as mesmas situações ocorridas no mundo físico.

da, com base na ideia de que os impostos têm como função principal uma função arrecadatória. Ainda assim, tem sido entendimento generalizado que as normas físicas devem refletir, sempre que necessário e possível, outras finalidades que não a fiscal, permitindo acomodar as vantagens decorrentes da introdução de mecanismos de justiça e equidade na distribuição dos encargos tributários com a prossecução de outros objetivos.

Todas essas teorizações foram inicialmente desenvolvidas no pressuposto de que os sujeitos passivos eram pessoas físicas e, depois, pessoas jurídicas. A estas acresceram, mais recentemente, as entidades sem personalidade jurídica, mas com personalidade tributária ou, apenas, com capacidade contributiva⁹. A realidade atual é muito diferente. Ao universo físico vem juntar-se um conjunto cada vez mais alargado de outros universos, tão (ir)reais quanto o primeiro, mas de cariz virtual.

As experiências imersivas e multissensoriais que decorrem nessas realidades virtuais distintas do universo físico podem ser de cariz comercial, industrial, militar, de serviços públicos ou, simplesmente lúdicas e sociais. A cada um destes espaços coletivos virtuais, que podem ou não ter semelhanças com o espaço físico terrestre e nos quais convergem realidades físicas e realidades virtuais, um espaço digital onde convergem a *Web 3.0*, a tecnologia tridimensional (3D) e a realidade virtual corresponde um metaverso¹⁰.

⁹ Discute-se atualmente se há ou não a necessidade de alargamento da capacidade para pagar impostos a outras entidades, nomeadamente a robôs inteligentes e por nós já abordada in “A inteligência artificial e os robôs inteligentes: emergência de uma nova capacidade contributiva”, *Julgar*, 45 (2021), 139-157.

¹⁰ Embora seja habitual utilizar este vocábulo para designar o conjunto desses universos preferimos, por razões de rigor terminológico, reservar a utilização da expressão para aqueles casos em que esteja em causa apenas um universo virtual como seja, por exemplo, o metaverso comercial. Nos demais casos, optamos pela expressão mais abrangente de multiversos. Para uma síntese das várias noções de metaverso veja-se o estudo realizado pelo Parlamento Europeu e solicitado pelo JURI Committee “Metaverse, disponível em: <http://www.europarl.europa.eu/supporting-analyses>. Este fenómeno apresenta algumas semelhanças com os jogos de computador partilhados, inicialmente *peer-to-peer* com ligação em rede e, depois, com ligação em linha em que um conjunto alargado de jogadores partilham o mesmo ambiente do jogo. Foi com a criação dos jogos “Second Life” e “World of Warcraft” que assistimos à inclusão de mundos virtuais complexos e em que cada jogador pode criar, e utilizar durante o jogo, uma personagem própria, designada por avatar. Para uma melhor compreensão do metaverso e da interação entre as várias dimensões veja-se, BALL, Matthew, *The metaverse: And how it will revolutionize*

Embora as visões mais ambiciosas achem a criação de mundos virtuais similares ao universo físico ainda não é possível afirmar que estas realidades são verdadeiramente autônomas face ao universo físico e independentes umas das outras¹¹. A nossa análise será desenvolvida com base no pressuposto de que estes universos – físicos e virtuais – estão interconectados e não existe verdadeira cisão entre o universo físico e os universos virtuais.

O alargamento do espaço tem permitido a criação de novos mercados e dado origem a um fenómeno que podemos apelidar de nova economia ou economia virtual e na qual a produção, transmissão e consumo de bens e serviços ocorre – integral ou maioritariamente – em espaço virtual. É nessa nova economia que surgem os problemas

nize everything, New York: Liveright Publishing, 2022; DINCCELLI, E. e YAYLA, A., “Immersive virtual reality in the age of the Metaverse: A hybrid-narrative review based on the technology affordance perspective”, *Journal of Strategic Information Systems*, 31/2 (2022) e DUAN, Haihan et al. “Metaverse for Social Good: A University Campus Prototype”, *Proceedings of the 29th ACM International Conference on Multimedia (MM '21)*, 2021, 153-161.

¹¹ Não é consensual entre os especialistas quantos universos paralelos deste tipo existem ou podem existir. Há autores que, sem quantificarem, referem que uma vez que, de acordo com a teoria física há, potencialmente, uma multiplicidade de universos paralelos. Andrei Linde e Vitaly Vanchurin estimam que esse número chegue a $10^{10^{16}}$ ou $10^{10^{10^7}}$. Qualquer que seja a opção que sigamos, compreende-se facilmente que estamos perante uma multiplicidade verdadeiramente gigantesca de multiversos. Neste caso, e por agora, o que mais nos importa considerar são os multiversos criados a partir da evolução das funções computacionais que surgiram com a criação da web 3.0. Esta inovação permitiu a criação de espaços de interação social virtuais que podem funcionar de uma forma muito semelhantes a um universo físico no qual vivemos atualmente. Ou seja, podem funcionar como verdadeiros gémeos digitais, mimetizando de uma forma perfeita um ambiente físico conhecido e existente, com as suas culturas, negócios e moedas ou ser criados *ex novo*. Em qualquer um dos casos estamos sempre perante espaços virtuais nos quais são praticados atos que constituem uma réplica mais ou menos perfeita e que resultam da interação existente entre os vários utilizadores (avatares). RAVENSCRAFT, E., *What Is the Metaverse, Exactly?*, 2022, disponível em <https://www.wired.com/story/what-is-the-metaverse/>, consultado pela última vez a 15 de julho de 2023. A noção que utilizamos neste caso não é física nem pretende ser dotada da cientificidade que lhe é reconhecida pela Física (enquanto ciência). Afasta-se, assim, daquela que é usada por especialistas dessa ciência, nomeadamente por Sabine Hossenfelder, e tem antes por base a evolução ocorrida na área da informática e da ciência dos números, isto é, da matemática. Sobre as críticas apontadas a essa outra noção veja-se JOSSENFELDER, Sabine, *Existential Physics: A Scientist's Guide to Life's Biggest Questions*, New York: Viking Press, 2022.

mais intrincados do ponto de vista jurídico e, não obstante existirem respostas para muitas das questões colocadas é indubitável que estes universos digitais ainda são considerados como uma espécie de universo paralelo e os factos que aí ocorrem tidos por pouco relevantes¹². Apesar de se apresentar como um ambiente muito promissor em termos económicos, ainda está enraizada a ideia de que se trata de (apenas mais) um jogo eletrónico, que recorre à utilização de realidade imersiva aumentada para criar experiências imersivas.

As semelhanças entre as atividades desenvolvidas no *metaverso* e interação entre os intervenientes nos jogos imersivos que recorrem a realidade aumentada, são aspetos que nos levam a questionar se não estamos, apenas e só, perante um jogo. Também não consideramos que se trata de uma espécie de farsa orquestrada que se desenvolve em tecnologia *blockchain* ou numa *Distributed Ledger Technology*, destinada a albergar o *alter egos* de cada um dos participantes mas antes situações em que os pontos de divergência face a um jogo de monopólio ou à generalidade dos jogos que encontramos num qualquer casino não são despreciandos.

Um dos aspetos mais salientes dessa diferenciação diz respeito aos meios de pagamento utilizados num e noutro contexto: enquanto que nos jogos virtuais, nos jogos de tabuleiro ou nos casinos os meios de pagamento, fora desse contexto, perdem o valor monetário que lhes estava associado podendo, no entanto, valer como moeda-mercadoria, os meios de pagamento utilizados no multiverso gozam de dupla convertibilidade, não porque a mesma decorra de uma qualquer estatuição legal mas antes por decorrência da aceitabilidade por parte dos intervenientes do mercado. E tanto assim é que, em alguns casos, é aceite como meio de pagamento¹³.

¹² Assistimos hoje em dia à aquisição de prédios digitais – *digital land e digital houses* –, à realização de eventos culturais ou de encontros sociais ou a aquisição de bens e serviços, interações estas que ocorrem de um modo muito similar ao que é seguido no mundo físico.

¹³ Não queremos com isto afirmar: que esteja vedada aos jogos virtuais a utilização de meios de pagamento utilizados no multiverso nem que estes meios de pagamento, se gozarem de uma aceitação alargada no mundo físico passem ser considerados moeda. No estado atual da arte diríamos que devem ser considerados quase-moeda dado o seu elevadíssimo grau de convertibilidade.

As dissemelhanças existentes entre estas duas realidades indiciam que estamos perante factuais diversas e que demandam um tratamento jurídico diferenciado¹⁴. Embora ambas as atividades possam ocorrer em ambientes totalmente virtuais, em ambientes mimetizados ou espelhados e envolver ou não o recurso a ferramentas de realidade aumentada ou a sistemas de *lifelog* (vigilância contínua)¹⁵ a verdade é que as semelhanças visuais não se podem sobrepor à falta de similitude existente ao nível da finalidade preponderante em cada um dos modelos de interação.

Numa fase muito inicial as operações, embora já não devessem ser classificadas como jogo, eram maioritariamente lúdicas. Atualmente encontramos ainda uma parcela não despreciable de aplicações voltadas para atividades de lazer, mas a expansão para a área da prestação de trabalho e do desenvolvimento de produtos nas mais diversas áreas é bastante significativa e apresenta um elevado potencial de crescimento.

A migração do trabalho em rede e do teletrabalho para o trabalho num espaço virtual, a utilização dos espaços para o desenvolvimento de atividades de educação a distância, de cuidados de saúde por via remota e outras atividades económicas em espaços virtuais, como sejam a visita a *showrooms*, participação em experiências, realização de testes são hoje muito habituais e demonstram algumas das potencialidades

¹⁴ Esta diferenciação leva a que a jurisprudência dos tribunais tributários alemães, a que aludiremos mais adiante e que foi proferida em casos relacionados com o jogo “Second Life”, terá de ser lida e interpretada com algumas cautelas.

¹⁵ Os jogos, tal como os mundos virtuais, são ambientes (virtuais) completamente imersivos em que os utilizadores interagem entre si, através das personagens que cada um deles escolheu como figurino – caso do *World of Warcraft* ou *Tibia* – ou, naqueles casos em que a finalidade do jogo consiste em promover a interação social, através da criação de uma espécie de corpo virtual, uma personagem que representa o jogador, designada de avatar, como sucede no – *Second Life*. Os ambientes espelhados, também designados por gémeos digitais, correspondem a representações virtuais muito detalhadas de um ou de vários aspetos do mundo real. É disso exemplo o *Google Earth*, que sendo uma representação virtual do mundo real o faz de uma forma muito aproximada, recorrendo a imagens reais. Realidade aumentada: consiste na aplicação da aplicação da mesma tecnologia utilizada nos ambientes espelhados, mas em aplicações para serem usadas no mundo real. São disso exemplo as aplicações destinadas à recolha de dados do indivíduo e ao seu tratamento por forma a permitir obter informação útil. Por exemplo, contador de passos em tempo real com indicação das calorias consumidas, etc. Os *lifelogging* são sistemas de recolha de informação no mundo real, para efeitos estatísticos.

deste(s) novo(s) universo(s)¹⁶. Não se estranha, por isso, que alguns mercados, como o mercado imobiliário já por nós referido seja um dos mercados mais dinâmicos no multiverso.

Apesar de persistirem diferenças não despidiendas entre o universo físico e os multiversos verifica-se que estes últimos são cada vez mais atrativos, facto este que levou a um crescimento apreciável quer do número e da diversidade dos mercados nos multiversos, quer do valor aí criado¹⁷.

Estamos perante transações que são praticadas por entidades com existência quer no mundo físico, quer no mundo virtual, e que dão origem a pagamentos e a recebimentos que, mais cedo ou mais tarde, se vão materializar em rendimento no mundo físico, ou seja, os reflexos económico-financeiros da criação de valor no *metaverso* vão ser refletidos no mundo físico.

Sendo este um mundo ou um conjunto de mercados muito promissor, é necessário determinar se e de que modo, as atividades desenvolvidas numa espécie de universo paralelo, mas que são muito similares ou mesmo idênticas, quer quanto ao conteúdo quer quanto aos seus efeitos, às que sucedem no mundo físico, devem ter um tratamento diferenciado. Para o que por agora nos interessa, teremos de indagar se destas interações podem decorrer factos tributários relevantes.

¹⁶ A inexistência de outras barreiras de acesso para além das relacionadas com o domínio das *legis artis* relativas à utilização da tecnologia que serve de suporte ao multiverso permite exponenciar as oportunidades de negócio. Basta que tomemos como referência o mercado dos criptoativos e das criptomoeças que tem permitido a obtenção de ganhos (e das proporcionais perdas) financeiras aos agentes dos mercados.

¹⁷ A criação de valor no multiverso pode ocorrer em diversos contextos e o potencial de criação de valor para ser inquestionável. No entanto há algumas dificuldades na mensuração do valor criado e muita incerteza sobre a evolução deste mercado. Apesar de existirem poucos estudos sobre esta questão e a difícil verificação da sua validade, todos são unânimes em apresentar valores de ganhos reais e potenciais bastante elevados. De acordo com os dados divulgados pela McKinsey & Company em 2021 o volume de capital de risco e o *private equity* no metaverso atingiram o valor de 13 mil milhões de dólares, sendo de esperar que em 2030 o valor aproximado de 5 biliões de dólares. POLYVIUO, Ariana / PAPPAS, Ilias O., “Chasing Metaverses: Reflecting on Existing Literature to Understand the Business Value of Metaverses”, *Information Systems Frontiers*, 2022, <https://doi.org/10.1007/s10796-022-10364-4>, SCHÖBEL, Sofia Marlena/ TINGELHOFF, Fabian, “Overcoming Challenges to Enable the Potential of Metaverse: A Qualitative Approach to Understand Value Creation Platforms”, *Transactions on Human-Computer Interaction*, 15/1 (2023), 1-21.

3. Os universos virtuais como paraísos fiscais

A potencialidade de ganhos financeiros associada a estes novos universos cria, do lado dos Estados, a expectativa de tributação desses incrementos patrimoniais. No entanto, até ao momento, a generalidade das operações económicas praticadas exclusivamente no universo virtual e nos mercados que o compõem não são alvo de tributação ao menos de modo imediato¹⁸. Mesmo nos casos em que os referidos efeitos se materializam no mundo físico a determinação da incidência tributária escapa aos cânones instituídos e leva à não tributação dos mesmos através de impostos diretos.

O anonimado dos utilizadores, característica genética e inata à tecnologia utilizada, e as dificuldades relacionadas com a declaração voluntária, atempada e integral, pelos mesmos da ocorrência do facto tributário nos casos em que não existe um ponto de contacto, ainda que muito ténue, com o mundo físico, é o principal obstáculo à tributação das operações ocorridas nos universos virtuais. Não só porque se torna difícil conhecer o facto ocorrido, mas, também, porque é necessário determinar qual o conjunto normativo fiscal que lhe pode ser aplicado. Por outras palavras: é importante determinar se existe legitimidade tributária por parte dos Estados nos multiversos e, existindo, como é que o poder de arrecadar impostos se reparte.

A erosão da receita tributária decorrente desta impossibilidade de tributação incentiva a fuga de algumas das operações com relevo fiscal para os universos digitais e obriga-nos a olhar para os impostos enquanto meio de arrecadação de receitas para o financiamento da despesa pública de um modo diferente.

Nos casos em que os factos ou os sujeitos passivos tenham uma ligação com o mundo físico estão, em abstrato, reunidas condições para averiguar se, em concreto, existe ou não facto tributário¹⁹. No entanto, esta aferição tem de ser feita em concreto através da mobilização

¹⁸ A decisão tomada em 2021, o *BFH Bundesfinanzhof* (Supremo Tribunal Federal Alemão) no processo V R 38/19 considerou que, naquele caso concreto, o rendimento gerado pela transmissão de moedas virtuais intermediada pelo operador do jogo constitui um serviço tributável em sede de IVA.

¹⁹ Pode, também, discutir-se se teríamos de estar perante factos ou negócios jurídicos, mas essa verificação acaba por ser tratada aquando da validação dos requisitos que, em cada caso concreto, determinam a existência do facto tributário.

das normas de um determinado ordenamento jurídico, tarefa esta de muito difícil execução. O que acabamos de referir é suficiente para sustentar a ideia de que os multiversos são espaços livres de tributação, uma espécie de paraísos fiscais sem limites nem sanções.

Enquanto a doutrina vai dispensando uma pequeníssima parte da sua atenção a alguns dos inúmeros aspetos que o tratamento destas questões exige, os tribunais começam a ser confrontados com a necessidade de se pronunciarem sobre a validade de atos tributários, nomeadamente de atos de liquidação tributária, em que a realidade material subjacente ao facto tributário decorreu, total ou parcialmente, num multiverso.

Dado o carácter complexo da relação jurídica fiscal²⁰ as dificuldades que antevimos para a legitimação do poder tributário dos Estados e que influem na determinação da titularidade ativa alarga-se aos sujeitos passivos e, embora seja mais ténue, pode também ser encontrada em algumas ao conteúdo da própria relação.

Embora entendamos que o reconhecimento de personalidade jurídica ou de personalidade tributária não é essencial à noção de sujeito passivo, sendo suficiente a existência de capacidade contributiva, a verdade é que no caso concreto mesmo essa capacidade será muito difícil de determinar. Ainda que nos detenhamos somente na análise de aspetos diretamente relacionados com a determinação do contribuinte (de direito) verificamos que as dificuldades dogmáticas são muito difíceis de ultrapassar. Determinados estes, será mais fácil encontrar os demais sujeitos passivos. Aliás, definir quem deve suportar o encargo económico do imposto (o contribuinte de facto) é, ao menos do ponto de vista dogmático, bastante mais simples do que a delimitação do contribuinte de direito.

As mesmas dificuldades são experimentadas na determinação das características da relação fiscal em sentido estrito. Também aí é mais fácil iniciar a reflexão a partir das relações obrigacionais e, dentro destas, das obrigações acessórias. Delimitados que estejam estes aspetos, aparentemente secundários, da relação jurídica tributária é mais fácil determinar o conteúdo da obrigação principal. Pensemos, por

²⁰ A expressão fomos buscá-la a José Casalta Nabais porquanto consideramos que reflete, de forma muitíssimo clara, as especificidades da relação jurídica tributária. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.^a ed., Coimbra: Almedina, 2019.

exemplo, nas obrigações declarativas que, pela sua natureza são classificadas como obrigações acessórias e que desempenham no contexto em análise uma função primacial.

Longe de estarem esgotadas as considerações sobre os problemas existentes com as operações e os factos com respaldo económico e capazes de influenciar a capacidade contributiva de pessoas físicas e pessoas jurídicas ocorridas nos multiversos bem como dos argumentos que podem justificar a tentativa de as considerar relevantes para efeitos de tributação, consideramos que existe atualmente um tendencial vazio legal que permite afirmar que os multiversos ou universos virtuais são, em si mesmos, espaços livres de fiscalidade.

Esta (re)análise da realidade por detrás, e por dentro, do sistema fiscal deve ser orientada por fundamentos de cariz jurídico, nomeadamente dos relacionados quer com o princípio da igualdade, quer da equidade e da justiça. Haverá de considerar que nesses multiversos não existem, verdadeiramente, nem pessoas físicas nem pessoas jurídicas – tal qual se encontram atualmente definidas – nem, quiçá, entidades suscetíveis de serem classificadas como *e-persons*²¹.

4. Os problemas: breve alusão

4.1. A (*pseudo*) necessidade de alargamento do poder tributário dos Estados

A referência a alguns aspetos caracterizadores do multiverso permitiu perceber que os desafios que se colocam atualmente ao Estado Fiscal decorrem não só da utilização de ambientes virtuais para a realização de atividades que até agora eram realizadas no mundo físico, mas, sobretudo, das especificidades que caracterizam as plataformas e as tecnologias que utilizadas para a sua criação e que servem de suporte ao seu funcionamento.

A impossibilidade ou a dificuldade extrema de obtenção de informação sobre as operações ocorridas no multiverso traz para primeiro

²¹ Por corresponderem a personagens criadas com base nos dados fornecidos pelos utilizadores dos multiversos os avatares, para além de terem existência meramente virtual não cumprem os requisitos essenciais para que possa vir a ser reconhecida personalidade jurídica a entidades sem existência física e habitualmente designadas por *e-persons*.

plano a necessidade de colaboração do(s) potencial(is) sujeito(s) passivo(s) para determinação da existência ou não da obrigação tributária principal. Os deveres acessórios – que, por natureza, são complementares – passam a ocupar um lugar cimeiro na definição e delimitação da obrigação principal. Esta inversão da posição hierárquica e da função de cada uma das categorias de obrigações é muito difícil de sustentar do ponto de vista dogmático e a verificação do seu (in)cumprimento por parte do sujeito passivo esbarra com os mesmos limites que são colocados à verificação da observância de todos os deveres relacionados com a obrigação principal²².

Ainda que mobilizemos o princípio da colaboração, neste caso entre contribuinte e administração tributária, para justificar a exigência de declaração por parte do sujeito passivo de todos os elementos necessários e adequados à verificação da existência do facto tributário e dos demais elementos constitutivos da obrigação tributária a fragilidade argumentativa que poderia sustentar a inversão da mobilização de cada um dos tipos de obrigações mantém-se.

Afastada esta debilidade, encontramos uma outra: ao ser o sujeito passivo quem determina que informação pretende dar a conhecer à autoridade tributária competente, a presunção de validade que caracteriza estas declarações²³ deixa de ser elidível ou *iuris tantum* para assumir, materialmente, a natureza de presunção inelidível ou *iruris et de iuri*, dada a impossibilidade prática de verificação da validade ou da falsidade das declarações por parte da administração tributária.

A estas dificuldades acresce uma outra e que está relacionada com a compreensão e o domínio de alguns destes fenómenos, mesmo por parte de juristas muito especializados. Ainda que esse facto não tenha nunca sido considerado como um impedimento para se avançar, a realidade com que nos deparamos agora é bastante mais exigente em

²² No ordenamento jurídico português a instrumentalidade das obrigações acessórias face à obrigação principal resulta diretamente do art.º 31.º da LGT. O dever de colaboração previsto no art.º 59.º, n.º 4 da LGT não deve ser interpretado no sentido de consagrar uma inversão do ónus da prova ou de afastamento da presunção de boa fé consagrada no n.º 2 do mesmo artigo. Também nós entendemos, na senda de Casalta Nabais, que estamos perante um dever de colaboração e não de cooperação. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, cit., ponto 22.1.

²³ Presunção esta consagrada entre nós no art.º 75.º da LGT e que, não obstante não encontrar respaldo legal exposto em alguns ordenamentos jurídicos pode ser retirada diretamente do princípio da boa fé já por nós referido.

termos de conhecimentos técnicos especializados. Mas, também aqui, podem ser encontradas soluções que permitam garantir uma aplicação equitativa e equilibrada das normas fiscais e afastar as dificuldades inerentes à diferenciação entre o universo físico e os universos virtuais.

Face ao acabado de referir importa determinar se existe legitimidade dos Estados para tributarem as atividades que, sendo em tudo similares às que ocorrem no mundo físico, produzem todos os seus efeitos no mundo virtual. O mesmo será dizer que terá de ser determinada quer essa legitimidade quer o princípio com base no qual vai ser delimitada capacidade tributária ativa.

O que nos leva a questionar se, resolvida que esteja a questão da legitimidade do poder tributário do Estado em causa, as restantes questões se resolvem através da aplicação dos princípios atualmente existentes em questões, nomeadamente, de determinação do sujeito passivos ou da própria tipologia do imposto. Ainda que esta dificuldade seja ultrapassada, sempre poderão manter-se os conflitos positivos e negativos de jurisdição bem como as situações de dupla tributação.

Para tentarmos responder a estas questões devemos ter presente que o desenvolvimento tecnológico não é linear e que se materializa num conjunto de fenómenos interligados ou perfeitamente isolados. Este percurso pode ser sinuoso em que a avanços promissores se seguem recuos. Nesse cenário complexo cabe aos Estados garantir o cumprimento dos princípios da segurança jurídica e da confiança, através da adoção de políticas públicas capazes de garantir alguma certeza e previsibilidade na regulamentação dos novos modelos de negócios e dos aspetos fiscais com estes relacionados, mas, também, dos princípios da igualdade e da equidade. Introduzem-se, assim, alguns fatores de estabilidade num contexto que, como referimos, é por definição, arenoso e movediço²⁴.

²⁴ Esta intervenção não deve ficar alheada daquelas que ocorram relativamente a aspetos comerciais, civis, penais – sobretudo dos que se encontram relacionados com a prática de infrações económicas como sejam a fraude fiscal e o branqueamento de capitais, mas não pode descurar a necessária proteção de dados e da privacidade dos contribuintes. A discussão em torno da necessidade de proteção da intimidade da vida privada dos cidadãos e das empresas é bastante profícua, mas, no contexto em que a nossa abordagem se insere é apenas incidental. Ainda que consideremos que o núcleo essencial da reserva da vida privada das pessoas físicas é diverso do das pessoas jurídicas entendemos que mesmo em relação a estas últimas se exige uma reflexão aprofundada sobre o seu conteúdo e alcance.

Importa então saber se o poder tributário dos Estados se alarga ou não ao espaço virtual em que atuam as entidades residentes ou nacionais do seu espaço geográfico físico, ou seja, se o poder tributário dos Estados se reduz aos atos e factos ocorridos no seu território geográfico físico – princípio da territorialidade – e a todos os atos e factos com relevo tributário praticado pelos residentes naquele Estado determinados não de acordo com o princípio do rendimento global – *worldwide income principle* – ou se este alargamento deve tomar ainda em consideração os atos e factos ocorridos no metaverso, de acordo com um princípio que apelidaremos de *worldwide and multiuniverse income principle*. Voltaremos a esta questão mais adiante.

A legitimação do poder tributário dos Estados fora do seu território e que corresponde, habitualmente, a um determinado território geográfico não é um problema simples nem de resposta rápida. Embora possamos afirmar que as transações no *metaverso* são ser similares às que ocorrem no mundo real, a verdade é que o espaço em que as mesmas acontecem é, verdadeiramente, “terra de ninguém” sendo as suas potencialidades passíveis de serem exploradas por quem conseguir aceder-lhe.

De entre os que acedem a esses universos virtuais há que separar as entidades que exploram economicamente as potencialidades desses locais criando ambientes imersivos específicos e os demais utilizadores que podem ser encarados aqui como beneficiários, ao menos em primeira linha, de um serviço. Uns e outros podem ser apenas uma espécie de *longa manus* de entidades do mundo físico e, nessa medida, todos atos por eles praticados devem ser-lhes imputados. Para tanto seria suficiente desconsiderar que esses factos ocorreram num outro universo que não o físico, uma vez que os mundos cuja criação foi potenciada pela *web 3.0* e que optamos por agregar na categoria de multiverso não são espaços em que o acesso esteja vedado a qualquer utilizador, bem pelo contrário. Assim sendo, caberá às autoridades tributárias desenvolverem mecanismos que permitam obter as informações necessárias e adequadas à aferição da existência de factos tributários.

Este desvio face à questão principal – a da legitimação do poder tributário dos Estados – teve como propósito discorrer sobre um ponto específico e que constitui um pressuposto essencial da análise desse outro quesito. Consideramos que a resposta decorre da extensão que reconhecemos a poder de imposição de impostos e das limitações que

lhe são inerentes, nomeadamente as que decorrem do princípio da praticabilidade. E é com base no princípio da praticabilidade, nomeadamente na sua vertente de sustentabilidade económica, que assenta a hipótese de ausência de tributação dos factos com potencialidade de constituírem factos tributários ocorridos no multiverso. A onerosidade inerente à atividade de lançamento e liquidação dos tributos parece ser excessivamente onerosa face ao volume de receita esperada²⁵.

A legitimação do poder tributário de cada Estado no multiverso é, neste caso, uma decorrência natural da legitimidade que lhe é reconhecida para exercer os seus poderes no mundo físico no que aos residentes no seu território geográfico diz respeito. Não é verdadeiramente um alargamento, uma dilatação, do poder de tributar ou das faculdades que lhe estão inerentes, mas antes o resultado de uma interpretação atualista dessas faculdades fundada no princípio da igualdade fiscal, no princípio da justiça e no princípio da equidade.

4.2. Os sujeitos passivos

Um outro problema que urge resolver está relacionado com a determinação dos sujeitos passivos, ou seja, quem deve para efeitos fiscais ser considerado como contribuinte ou como obrigado tributário.

No caso das pessoas físicas, e não existindo estatuição legal expressa que reconheça a existência de personalidade jurídica, personalidade tributária ou, sequer, de capacidade contributiva aos avatares somos, num primeiro momento, impelidos no sentido de recorrer a ficções jurídicas para determinar essa incidência subjetiva.

As dificuldades e os entraves dogmáticos que se colocam a uma solução desse tipo são difíceis de ultrapassar e, pensamos, que esse é um exercício desnecessário. A caracterização que fizemos logo no início do texto ao considerar que os avatares são uma espécie de *alter ego* dos atores do mundo físico permite-nos sustentar que quando atuam

²⁵ Utilizamos, propositadamente, a formulação condicional porquanto não encontramos quaisquer estudos que permitam sustentar esta nossa afirmação. Constitui, porém, facto notório que aos custos relacionados com o desenvolvimento e implementação de um sistema de controlo que permitisse determinar a propriedade dos avatares e, por essa via, da identidade física dos sujeitos passivos acresceriam os demais custos relacionados com o normal funcionamento dos sistemas tributários. O desenvolvimento tecnológico há-de permitir criar mecanismos adequados ao cumprimento destas funções e não excessivamente onerosos do ponto de vista económico.

no multiverso fazem-no como meros executores de ordens das pessoas que os criaram, são meros *longa manus* que não têm, face aos criadores, autonomia física e, se assim é, também não deve considerar-se que são autónomos do ponto de vista jurídico²⁶.

Esta solução é válida, com as respetivas adaptações, para as pessoas jurídicas. A falta de autonomia na atuação permite imputar os atos praticados no multiverso à entidade com existência e autonomia jurídica para efeitos tributários no mundo físico. Também esta solução se afasta da artificialidade e da ficção e se impõe pelas razões já mencionadas.

4.3. Os factos tributários: a tributação direta, a tributação indireta e a tributação do património

A configuração que escolhemos para a delimitação do poder tributário dos Estados e para caracterização dos sujeitos passivos permite responder com relativa facilidade às questões relacionadas com a tributação direta do rendimento. Nesses casos, os rendimentos obtidos no multiverso poderiam ser integrados em cada uma das categorias de impostos já existentes ou separados numa outra categoria.

Consideramos que qualquer uma dessas soluções apresenta vantagens e desvantagens. Se tivermos em consideração a finalidade principal dos impostos e as especificidades relativas à obtenção desses rendimentos a segunda hipótese mostra ser a mais adequada à fase de evolução

²⁶ Esta situação pode vir a ser alterada pelo desenvolvimento de tecnologias que permitam criar avatares dotados de *machine learning* e que, por essa razão, venham a praticar atos que são, num certo sentido, autónomos. Se e quanto tal suceder uma de duas soluções será viável: o reconhecimento de capacidade contributiva a essas entidades dotadas de capacidade autónoma de criação, como já defendemos noutra local ou a manutenção da solução que agora referimos e que permite agregar no criador do avatar a condição de sujeito passivo e, desse modo, de responsável pelo cumprimento da obrigação de pagamento do imposto. Deste modo dá-se também cumprimento ao princípio da proporcionalidade e a uma abordagem minimamente invasiva preconizada pela estratégia da União Europeia relativamente à resolução dos problemas relacionados com a Inteligência Artificial (IA) e garante-se a coerência do sistema jurídico. A Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece regras harmonizadas em matéria de Inteligência Artificial (Regulamento Inteligência Artificial) e altera determinados atos legislativos da União – COM(COM(2021) 206 final - 2021/0106(COD), de 21.04.2021 deixa de fora as questões tributárias mas contém especificações muito relevantes quer quanto à transparência quer quanto à necessidade de existência de ferramentas de interface homem-máquina apropriadas, destinadas a ser operadas por pessoas humanas.

atual, sendo também mais fácil de implementar. Contudo, existindo uma tendência para o crescimento de situações híbridas a opção pela aplicação, ligeiramente modificada, das regras atuais apresenta-se como preferível²⁷.

Já no que concerne à tributação indireta a complexidade associada quer à determinação do número quer ao tipo de transações ocorridas colocam dificuldades de tratamento acrescidas. Em rigor, não teremos em caso algum a transação de bens materiais uma vez que se forem transacionados bens com existência física as transações relativas aos mesmos só poderão ser concluídas no mundo físico. Nesses casos as operações ocorridas no multiverso serão, apenas e só, complementares das prestações principais podendo aplicar-se as regras fiscais relativas ao comércio de bens eletrónico de bens. Estas mesmas conclusões são de aplicar, *mutatis mutandis*, aos casos em que ocorra a transação de bens imateriais ou serviços, mas em que as plataformas que alojam o multiverso funcionam apenas como agregador e facilitador das transações.

Diversas são as situações em que todo o processo produtivo e o consumo ocorrem no multiverso. Sendo possível a determinação destas ocorrências pugnamos por uma solução que, partindo das considerações que fizemos em relação ao poder tributário dos Estados e à natureza jurídica dos avatares, tribute essas mesmas situações a partir da aplicação, adaptada se necessário e justificável, das regras relativas ao comércio de bens imateriais.

Uma outra questão de não somenos importância diz respeito à tributação estática e dinâmica do *património mobiliário e imobiliário*. Este é um domínio em que os problemas são diversos dos referidos e as dificuldades em encontrar soluções simples e adequadas são maiores. Nestes casos o recurso a categorias dogmáticas ou a institutos jurídicos já existentes mostra-se insuficiente. Podemos, no entanto, utilizar como referência quer a noção económica de bens – enquanto meios

²⁷ Se tomarmos como referência o ordenamento jurídico português e, dentro deste, os dois impostos que materializam a tributação direta do rendimento diríamos que em sede de IRS bastaria criar uma categoria específica de rendimentos, com regras próprias; no caso das entidades sujeitas a tributação em sede de IRC poderia suceder, precisamente, o mesmo. Nada obsta a que cada um dos rendimentos obtidos seja imputado às categorias existentes em sede de IRS e ao rendimento contabilístico das empresas e das demais entidades sujeitas a tributação em IRC.

aptos à satisfação de necessidades – e, a noção jurídica de coisa – isto é, tudo o que possa ser objeto de relações jurídicas, desde que coisificável. Em qualquer um dos casos a materialidade ou existência física não é um dos elementos constitutivos da noção²⁸. Também na noção de património não encontramos, bem pelo contrário, qualquer referência à exigência de materialidade dos ativos e dos passivos que o compõem.

O maior obstáculo por nós encontrado está relacionado, precisamente, com o enquadramento dogmático e legal dos bens em causa. Se olharmos para a subcategoria dos ativos financeiros digitais – que agrega os instrumentos financeiros criptográficos que são emitidos de forma descentralizada, como sejam as criptomonedas e os tokens digitais – usados, habitualmente, como meio de pagamento das transações quer no *metaverso* quer no mundo físico, mas, também, como instrumentos de investimento, verificamos que há muitos pontos de contacto com os instrumentos financeiros (ditos) clássicos que já conhecemos²⁹. Nada parece impedir que lhes sejam aplicadas as mesmas regras.

A opacidade do mercado deste tipo de ativos aliada à inconsistência e obscuridade dos conceitos e da natureza jurídica dos mesmos influencia de forma determinante a qualidade da regulamentação com especial impacto nos domínios contabilístico e fiscal³⁰. E se a inconsis-

²⁸ Do ponto de vista jurídico, nem sequer se pode afirmar que a materialidade seja considerada uma característica essencial para a classificação dos bens, sendo comum encontrarmos no elenco dos bens imóveis a menção a direitos, ainda que sobre bens com existência física.

²⁹ Nestes casos nem sequer se pode afirmar que estamos perante instrumentos mais complexos do que aqueles outros que já conhecemos de longa data uma vez que a ausência de referência a ativos reais ou com materialidade é uma característica habitual no panorama económico atual. Estas similitudes levaram a que a OCDE tenha recomendado a adaptação das normas fiscais existentes por forma a alargar a sua aplicação às transações pagas com recurso a criptoativos e à atividade de guarda (depósito) de criptoativos. Esta foi a solução seguida pelos Estados Unidos da América do Norte, pelo Reino Unido e também por Portugal, com as modificações introduzidas em vários diplomas legais pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro.

³⁰ O enquadramento e o registo contabilístico destes ativos financeiros têm que ser feitos de forma fidedigna, fiel e transparente. Na ausência de critérios especificamente pensados para estes efeitos pode ser necessário recorrer ao princípio da *true and fair view* para determinar qual a forma mais adequada de reporte contabilístico, embora as similitudes existentes com os demais produtos financeiros ajudem a determinar a formulação de registo contabilístico mais adequada a cada caso concreto. Quanto aos valores, apesar de não existir um mercado regulado podemos encontrar

tência dos conceitos pode ser ultrapassada com a introdução de uma noção operativa para efeitos legais, a regulamentação da atividade de intermediação financeira relativa aos mesmos bem como o dever de comunicação que lhe está associado e a criação de regras relativas às carteiras digitais (*digital wallets* ou *crypto wallets*) são essenciais no desenho de um sistema que permita determinar a titularidade dos ativos e dos ganhos ou perdas apurados na realização de operações financeiras que envolvam criptoativos³¹.

Ficam por tratar os *tokens* não fungíveis (*non fungible tokens* - NFTs) que são verdadeiros instrumentos de investimento e que, embora não sejam exclusivos de nenhum subsector criptográfico assumem um papel muito relevante na área das *digital land*, das *digital houses* e das *patentes*³². Dito de uma forma muitíssimo simplista: constituem títulos de propriedade desses bens no mercado imobiliário do meta-universo. Por não serem fungíveis, apenas podem ser transacionados e podem ser-lhes aplicadas as mesmas regras que se aplicam aos restantes bens.

Apesar dos avanços alcançados a este nível as soluções alcançadas são ainda bastante insipientes, mas o caminho que tem vindo a ser percorrido aponta no sentido da equiparação entre os factos ocorridos no universo físico e no universo digital.

facilmente dados de elevada qualidade (equiparados a dados de nível 1) que nos permitam determinar o justo valor.

³¹ Esta foi a solução seguida em Portugal com a introdução do art.º 124.º-A do CIRS que determina a obrigação de comunicação por parte das pessoas singulares ou coletivas que prestem serviços de custódia e administração de criptoativos por conta de terceiros ou tenham a gestão de uma ou mais plataformas de negociação de criptoativos, comunicar à Autoridade Tributária “até ao final do mês de janeiro de cada ano, relativamente a cada sujeito passivo, através de modelo oficial, as operações efetuadas com a sua intervenção, relativamente a criptoativos.”

³² Para maiores desenvolvimentos sobre o mercado dos tokens não fungíveis veja-se NICOLA BORRI, YUKUN LIU e ALEH TSYVINSKI, “The Economics of Non-Fungible Tokens”, *SSRN papers*, março de 2022, disponível em <https://ssrn.com/abstract=4052045> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4052045> e MULTAZAM, Mochammad Tanzil “Exploring the Legal and Policy Implications of Non-Fungible Tokens”, *Jurnal Politik dan Pemerintahan Daerah*, 4/2 (2022), 293-303, KACZYNSKI, S. / KOMINERS, S. D., “How NFTs Create Value”, *Harvard Business Review* (2022) disponível em <https://hbr.org/2021/11/how-nfts-create-value>, consultada em 15 de julho de 2023.

5. O quadro legal dos impostos criptográficos: um novo caminho ou uma visão nova de um caminho já existente?

Percorridos alguns dos aspetos mais relevantes sobre a tributação num momento histórico em que são convocadas realidades muito diversas e que podem colocar em causa a ideia e igualdade na tributação³³.

O que está em causa, verdadeiramente, é determinar se deve o direito fiscal preocupar-se com os factos ocorridos nos universos digitais na medida em que estes coloquem em causa os princípios gerais da tributação e, em caso de resposta afirmativa, qual o quadro legal que lhes deve ser aplicado. E para que tal possa suceder é essencial determinar se o poder tributário dos Estados se alarga aos universos digitais.

Numa compreensão apressada destas realidades seríamos levados a concluir que se trata, apenas e só, de uma realidade virtual em que as ligações ao mundo real são pouco diferentes daquelas que ocorrem num jogo lúdico que utiliza realidade aumentada e em que o jogador vende à entidade que criou o jogo a sua posição e, com isso, recebe um pagamento. Se assim for, apenas teremos de nos preocupar com os efeitos económicos que se materializam no universo físico.

A realidade económica subjacente a muitos dos factos ocorridos no universo virtual demonstra, porém, que alguns acontecimentos do metaverso são em tudo semelhantes, nomeadamente nos seus efeitos económicos, àqueles ocorridos no universo físico e que são considerados como factos tributários. Teremos que ponderar se, para efeitos fiscais, devem ou não ser alvo de tratamento similar³⁴.

³³ De entre as interações ocorridas em universos de pós-realidade em que há uma combinação de realidades com existência física com elementos de realidade digital virtual que correm em sistemas multiplataforma interoperativos encontramos milhões de transações comerciais ou com relevo económico e que são capazes de gerar rendimento e riqueza não só na plataforma onde ocorrem, mas, sobretudo, no mundo físico.

³⁴ O entendimento dos tribunais alemães com competência em matéria tributária aponta nesse sentido. A decisão de proferida no Processo 8K 1565/18 de 13 de agosto de 2019 *Finanzgericht Köln* (Tribunal Tributário de Colónia) foi no sentido de que o arrendamento de um terreno virtual enquanto atividade praticada num jogo com as características específicas do SecondLife pode, em abstrato, ser considerado um serviço, mas não é, para efeitos de aplicação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) um serviço suscetível de ser enquadrado na noção de serviços prestados por via eletrónica. Por essa razão considerou que não estavam preenchidos

Tendo em consideração que qualquer tentativa de regulamentação dessas realidades exige o domínio de instrumentos jurídicos, mas, também, de conhecimentos aprofundados da tecnologia que permite a sua existência, sabemos que a resposta às questões que analisamos brevemente não é fácil de conseguir.

A ideia de que seria possível desconsiderar o espaço – físico ou virtual – onde ocorreram os factos e aplicar, mimeticamente, os princípios gerais de tributação já existentes, ainda que com alguns ajustamentos para incluir novas realidades não nos parece exequível em todas as situações. Esta solução que implicaria uma espécie de desconsideração da natureza virtual e criptográfica dos factos, se não complementada por outras medidas, traria de volta a questão da legitimação do poder tributário dos Estados para fora das suas fronteiras geográficas.

A compreensão do modo de funcionamento do mundo digital permite a criação de um quadro legal adequado e adaptado a essas realidades e o recurso ao *worldwide and multiuniverse income taxation principle*, ou seja, o princípio do rendimento global multiuniversal mostra-se adequado ao cumprimento dos propósitos traçados, isto é, ao cumprimento do princípio da igualdade, no que à tributação direta do rendimento diz respeito³⁵.

Dada a muito extensa discussão em torno da legitimação do poder tributário do Estado da residência ou do estabelecimento estável ou, ainda, do mercado economicamente mais relevante – concessão esta que fazemos a contragosto, embora compreendamos a importância que tem para estes efeitos – esquivamo-nos de fazer uma referência mais extensa a esses pressupostos e fundamentação mas não sem antes dizermos que este mesmo princípio parece ser suficientemente plástico

os requisitos para ser considerado como tributável. Em sede de recurso o *BFH Bundesfinanzhof* (Supremo Tribunal Federal Alemão), já em 2021 e no processo V R 38/19 pronunciou-se em sentido parcialmente divergente sufragando o entendimento de que não deve considerar-se um serviço para efeitos de IVA, mas que o pagamento feito ao jogador pela empresa titular do jogo deve ser considerado como uma prestação de um serviço cambial. Contudo, a prática do facto deve ser imputada ao estabelecimento estável proprietário do jogo e devem ser essas as regras que determinam a incidência do imposto. Como o jogo em causa é propriedade de uma empresa norte-americana, o imposto não poderia ter-se como validamente liquidado pela entidade tributária alemã.

³⁵ Dada a muito extensa discussão em torno da validade da legitimação do poder tributário do Estado da residência ou do estabelecimento estável ou do mercado principal (concedemos, para estes efeitos, esta pequena nuance).

para abranger aquelas outras situações ocorridas em universos com existência física mas situados fora do espaço atmosférico, espaços estes que podem ou não ser intercomunicantes.

A mobilização de um princípio similar ao que propomos dá cumprimento ao entendimento que temos sobre os avatares e que consideramos serem *alter egos* dos seus criadores, não dotados de autonomia quer no processo de decisão quer na atuação concreta. A extensão da personalidade jurídica ou, apenas e só, da capacidade jurídica a esta manifestação da autonomia e da liberdade na forma escolhida para o desenvolvimento das mais diversas atividades do dia-a-dia.

Estas representações gráficas intermediadas pela tecnologia, como lhes chamou Goffman³⁶, não se reduzem a meras representações pictográficas e são capazes de interagir com outros avatares em ambientes digitais imersivos não raras vezes similares as dos seres humanos³⁷. Não obstante a definição das características ser feita por cada plataforma e, deste modo, estas representações podem ser mais ou menos realistas. Em qualquer caso são utilizados pelos seus criadores para interagirem com outros utilizadores, como se de uma extensão deles próprios se tratasse³⁸.

Tendo em consideração que não se avançou ainda, para o reconhecimento generalizado de personalidade jurídica a entidades dotadas de IA ou robôs inteligentes – como escrevemos já a outros propósitos – diremos que nas situações que serviram de mote à nossa reflexão está em falta a característica da autonomia na decisão e na atuação. Reconhecemos que pode ser gizado um estatuto legal para os avatares que se afaste das considerações que tecemos e, se tal suceder, o tratamento fiscal a dar a operações económicas ou com substrato económico por eles praticado será diverso do que acabamos de referir. Mas se a *Web 1.0* transformou o mundo e a *Web 3.0* nos levou a testar experiências

³⁶ GOFFMAN, E., *The presentation of self in everyday life*, Edinburgh: University of Edinburgh, 1959, disponível em https://monoskop.org/images/1/19/Goffman_Erving_The_Presentation_of_Self_in_Everyday_Life.pdf

³⁷ BAIENSON, J. N. N. et al., “The effect of behavioral realism and form realism of real-time avatar faces on verbal disclosure, nonverbal disclosure, emotion recognition, and copresence in dyadic interaction”, *Presence Teleoperators & Virtual Environment*, 15/4 (2006), 359–372.

³⁸ BELK, Russel W., “Extend Self in a Digital World”, *Journal of Consumer Research*, 40/3-1 (2013), 477–500, PROCTER, Lesley, “I Am/We Are: Exploring the Online Self-Avatar Relationship”, *Journal of Communication Inquiry*, 45/1 (2021), 45-64.

imersivas em universos sem existência física, será essa mesma *Web*, numa versão já mais aperfeiçoada, que nos vai ajudar a encontrar a solução para o nosso dilema. Isto se não concluirmos antes que, afinal, estamos, apenas, perante um jogo de computador em ambiente imersivo.

Resumo: As alterações recentes ocorridas a nível tecnológico demandam que se reflita em torno da necessidade de (re)interpretação dos princípios gerais de tributação. Estas modificações refletem não só as alterações ao nível dos espaços em que os factos tributários ocorrem como, também, em aspetos relacionados com os sujeitos e com a própria relação jurídica tributária. Mais do que avançar com propostas disruptivas o que se pretende enunciar algumas considerações preliminares sobre a possibilidade de adaptação dos princípios gerais da tributação por forma a abranger estas novas realidades, substituindo o princípio da tributação do rendimento global mundial pelo princípio da tributação do rendimento global multiuniversal.

Palavras-chave: rendimento global multiuniversal, tributação no multiverso, tributação em multi(uni)versos, princípio da igualdade tributária

Abstract: The recent changes in technology require a deep reflection around the (re)interpretation of the general principles of taxation. These variations are a reflection not only of the changes of the economic scenarios, but also subjects and the tax legal relationship's specific aspects. Rather than putting forward disruptive proposals, the main purpose is to outline some preliminary considerations on the possibility of adapting the general principles of taxation to cover these new realities, replacing the principle worldwide income taxation by the worldwide and multiuniverse income taxation principle.

Keywords: multi-universal global income, taxation in the multiverse, multiuniverse income taxation principle, tax equality principle

[8]

LA RICERCA DELLA CERTEZZA DEI REDDITI TRANSNAZIONALI TRA OCSE E SOLUZIONI NAZIONALI

🔗 <https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/8>

ADRIANO DI PIETRO*

1. Garanzia di certezza applicativa dei redditi transnazionali: l'ostacolo della doppia imposizione

La ricerca della certezza è, certo, una costante per la determinazione dei redditi transnazionali. Un impegno non facile. La varietà delle scelte impositive, che gli Stati continuano a fare, in sicura autonomia, trova sempre maggiori difficoltà ad affermarsi sul piano internazionale. Pesa sempre il confronto con quelle libertà economiche che presidiano il mercato europeo, diventato libero dopo il 1999, con l'abolizione delle frontiere doganali.

Nel rinnovato quadro europeo, infatti, la finalità finanziaria, quella che, da sempre, ha ispirato le scelte impositive nazionali, ha dovuto misurarsi con quella concorrenza fiscale che, soprattutto i nuovi Stati membri dell'Unione, hanno politicamente perseguito nell'imposizione sui redditi. L'intento concorrenziale era chiaro: offrire regimi fiscali favorevoli a imprese e società che avessero scelto di collocare sedi o organizzazioni imprenditoriali nei territori nazionali. Una scelta che avrebbe dovuto consentire una più numerosa localizzazione di imprese e società nei territori nazionali a bassa fiscalità. Di conseguenza, avrebbe potuto garantire anche un gettito equiparato alla molteplicità dei contribuenti, nonostante la riduzione del prelievo individuale per imprese e società.

* Università degli Studi di Bologna, Italia.

Tale visione concorrenziale, però, trova un serio ostacolo nella doppia imposizione. Quella che, nella combinazione dei vari criteri di sovranità impositiva nazionale, legittima, poi, la plurima imposizione negli Stati in cui si producono o si possiedono redditi. Un esito che, formalmente, spetta agli Stati o superare o mitigare o eliminare, a seconda delle scelte politiche che ispirino e animino le soluzioni nazionali sulla doppia imposizione internazionale. Difficile immaginare, in questa prospettiva, una diffusa certezza di criteri applicabili e di redditi tassabili per i contribuenti nazionali che producano o possiedano redditi transnazionali.

2. Il contributo alla certezza dell'imposizione territoriale offerta dalle convenzioni internazionali

Un contributo alla certezza è offerto sul piano internazionale dal modello di Convenzione che l'Ocse ha elaborato e continua ad aggiornare. Per la miglior efficacia della certezza della tassazione dei redditi transnazionali, l'Ocse si affida al criterio d'imposizione territoriale, quello che, basandosi sull'esenzione o sul credito d'imposta, dovrebbe riuscire a ricondurre ad un unico Paese la tassazione di un reddito transnazionale. Un esito che, eliminando ogni incertezza sulla territorialità dell'imposizione, lascia impregiudicate qualificazione e classificazione dei redditi nazionali. Infatti, l'efficacia delle Convenzioni internazionali, ispirate al modello Ocse, è operativa negli ordinamenti nazionali in coerenza con le categorie nazionali di redditi. Quelle sulla base delle quali il sistema tributario opera il riparto di cui si avvalgono contribuenti e Amministrazioni finanziarie per garantire l'eliminazione della doppia imposizione. I criteri di riparto sono rispettosi delle categorie convenzionate: quelle che rispondono, a loro volta, ai criteri nazionali di qualificazione e identificazione dei diversi redditi. Un'efficacia consolidata, questa, che, però, non investe i criteri di determinazione nazionale dei redditi o dei loro componenti, né ne regola interpretazione e applicazione. Infatti, i redditi continuano a rimanere di competenza esclusiva dei singoli ordinamenti e determinano, quindi, nell'ambito interno delle discipline, applicazioni coerenti con le distinzioni di categorie nazionali. Qui la difformità nasce dalla comparazione delle scelte ordinamentali ma non dagli esiti dei confronti internazionali. Questi sono già soddisfatti dall'eliminazione della doppia imposizione

e assicurano, quindi, una certezza transnazionale cui corrisponde, poi, un'efficacia nazionale, senza alcuna interferenza internazionale.

3. Dalla certezza della territorialità a quella della quantificazione nazionale dei redditi transnazionali: il ruolo innovativo degli accordi proposti dall'Ocse per i prezzi di trasferimento

3.1. Il ruolo e l'efficacia delle proposte dell'OCSE

Di fronte ai limiti transnazionali dell'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, si apprezza l'impegno recente dell'Ocse di valorizzare anche negli ordinamenti tributari nazionali la piena efficacia degli obiettivi di condivisione delle scelte impositive degli Stati.

Ancora una volta è la certezza a valere come ispirazione di quest'iniziativa dell'Ocse, arricchendo, così, quella tradizionale del modello di Convenzione contro le doppie imposizioni. E' per la certezza che l'Ocse offre, innovativamente, agli Stati una soluzione che è diversa da quella di una Convenzione internazionale. E' la certezza che ispira gli Stati a ricorrere ad accordi, prevalentemente bilaterali, per definire e quantificare i prezzi di trasferimento. E' la certezza che sollecita la condivisione di elaborare modelli con efficacia transnazionale. E' la certezza che si afferma come ragione ed efficacia stessa della conclusione di accordi tra contribuenti e Amministrazioni transnazionali.

Con quest'ispirazione, l'Ocse ha elaborato un vero e proprio un modello collaborativo tra Amministrazioni finanziarie nazionali e contribuenti transnazionali per determinare insieme, con una consensualità mai offerta o sperimentata in precedenza, l'importo di prezzi di trasferimento. Così l'Ocse ha saputo e voluto offrire, ad Amministrazioni finanziarie e contribuenti transnazionali, nuovi modelli di collaborazione. Oltre a quello consolidato di ripartire con convenzioni il potere d'imposizione nazionale per redditi transnazionali, anche l'altro modello per consentire, a contribuenti con redditi transnazionali e ad Amministrazioni finanziarie nazionali, di quantificare con certezza i prezzi di trasferimento. Ciò, grazie alla conclusione di contratti resi efficaci con un vincolo giuridicamente vincolante per le parti che li avessero conclusi. Così, l'Ocse affida la certezza alla condivisione delle

soluzioni applicative e non più solo al riparto del potere d'imposizione che, tradizionalmente, caratterizza quella offerta da Convenzioni internazionali.

3.2. Il comune obiettivo delle proposte dell'OCSE per la certezza della determinazione dei prezzi di trasferimento di redditi transnazionali

Con la costante preoccupazione di garantire la certezza della determinazione dei redditi transnazionali, l'Ocse propone, quindi, metodi per definire con criteri oggettivi i prezzi di trasferimento. Prevede accordi che il comune consenso dei contraenti rende vincolanti, assicurando, anche, la certezza dei relativi risultati. Quelli che possono variare secondo il criterio d'imputazione adottato e la quantificazione degli importi che Amministrazioni nazionali e contribuenti transazionali hanno concordato di determinare. Così, dall'ammontare della misura concordata dei prezzi, alla localizzazione dell'imposizione. Risultati, tutti, che sono in grado di garantire la migliore efficacia dei modelli elaborati dall'Ocse, adattandoli alle differenze delle normative nazionali e alle particolarità delle specifiche applicazioni, a seconda della varietà dei casi che l'Ocse ha annoverato per i modelli di applicazione transnazionale per prezzi di trasferimento.

Un intento importante, questo dell'Ocse, per offrire soluzioni condivise tra contribuenti transnazionali e Amministrazioni nazionali, rimettendone pur sempre la conclusione alle rispettive volontà. Un intento che, pur senza l'efficacia di accordi internazionali, come quelli delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, è supportato, pur sempre, dall'autorevolezza dell'istituzione internazionale come l'Ocse che ispira poi la responsabilità applicativa degli accordi nel campo nazionale. Infatti, l'Ocse ha elaborato delle linee guida articolate e differenziate secondo i modelli proposti per i prezzi di trasferimento con gli *Advanced Pricing Agreements*. Sulla loro base di tali linee, poi, gli Stati possono condividere le soluzioni applicative e quantificare i relativi ammontari con criteri condivisi.

3.3. La formalizzazione degli accordi

Gli *Advanced Pricing Agreements* sono offerti dall'Ocse solo ad imprese ed amministrazioni transnazionali, cioè a quelle indicate come

operanti in diversi Stati. Quelle che hanno un comune interesse ad acquisire certezza sulla misura e sull'ammontare di prezzi che segnano la misura della remunerazione di beni e servizi tra soggetti controllati e operanti in diversi Stati. A loro l'Ocse attribuisce la precisa responsabilità gestoria dei rapporti fiscali transnazionali. Quella che è formalizzata da accordi tra un contribuente e un'Autorità fiscale (o più Autorità fiscali) in merito alle transazioni infragruppo tra parti correlate. L'accordo stabilisce il periodo prospettico coperto dall'Advanced Pricing Agreement, un metodo di determinazione del prezzo di trasferimento appropriato e una gamma di risultati a condizioni di libera concorrenza.

3.4. Stabilità e normalità della determinazione dei prezzi

Con la certezza, l'Ocse offre alle proposte per prezzi di trasferimento anche una potenziale stabilità. Quella affidata, poi, alla permanenza dell'efficacia dell'accordo per il termine previsto di tre anni, così come affermato nelle indicazioni offerte dall'Ocse nel Commentario per la varietà dei modelli per la determinazione condivisa dei prezzi di trasferimento.

Spetterà a contribuenti transnazionali e ad Amministrazioni nazionali determinare, di comune accordo, la normalità dei prezzi degli scambi transnazionali e, più precisamente, la loro congruità, quando rappresentano il controvalore di beni o servizi scambiati tra società appartenenti allo stesso gruppo. Infatti, per i prezzi di trasferimento le valutazioni compiute solo dell'Amministrazione finanziaria nazionale costituiscono, pur sempre, un ostacolo alla piena affermazione delle libertà di mercato, utile, per la piena operatività delle società multinazionali.

La responsabilità delle scelte operative nell'attuazione degli *Advanced Pricing Agreements* è rimessa all'autonomia dei contribuenti e delle Amministrazioni finanziarie nazionali. Decideranno i contribuenti se e come proporre alle Amministrazioni finanziarie l'attivazione della procedura, accettando, poi, di partecipare alle relative negoziazioni. In queste ben potranno accettare di utilizzare anche le procedure amministrative, quelle giudiziarie e quelle previste dai Trattati internazionali per la risoluzione di conflitti applicativi legati ai prezzi di trasferimento.

Le scelte dei contribuenti con redditi transnazionali potranno essere, a loro volta, più o meno complesse. Ciò, a seconda sia del

coinvolgimento di più Amministrazioni finanziarie, sia del grado di complessità degli scambi transnazionali e dei relativi rapporti giuridici ed economici, sia delle tipologie di beni o servizi oggetto di scambio, sia del mercato di riferimento.

Spetta pur sempre ai contribuenti arricchire le proprie proposte di *Advanced Pricing Agreements* con le descrizioni fattuali delle operazioni transazionali, anche integrandole con le analisi economiche relative alla specifica categoria di scambi. I contribuenti presenteranno le fattispecie e negozieranno la migliore determinazione dei prezzi scambiati con contraenti transnazionali con le Amministrazioni fiscali interessate. Per questo i contribuenti potranno fornire loro le informazioni necessarie e dovranno, comunque, rispettare qualsiasi altro requisito imposto dalle Amministrazioni fiscali per assicurarsi che le proposte di *Advanced Pricing Agreements* rispettino i termini e le condizioni proposti dall'Ocse. Più specificatamente, il contribuente dovrà fornire informazioni dettagliate sulla determinazione dei prezzi che ha adottato e che propone a base del futuro accordo. Spetterà, poi, all'Amministrazione finanziaria valutare, complessivamente, la proposta anche alla luce di informazioni ulteriori a quelle fornite dal contribuente. Sulla base dell'analisi complessiva della proposta del contribuente e di altri elementi informativi acquisiti autonomamente o in contraddittorio con il contribuente, poi l'Amministrazione finanziaria deciderà se arrivare o meno alla conclusione dell'accordo. Ciò, sulla base o dell'ammontare proposto dal contribuente o di quello, eventualmente, negoziato in coerenza con i criteri indicati dall'Ocse.

3.5. La varietà dei metodi di determinazione dei prezzi

In definitiva, gli *Advanced Pricing Agreements* permettono ad Amministrazioni finanziarie nazionali e a contribuenti transnazionali di eliminare il pericolo di doppie imposizioni e di acquisire, per conseguenza, una certezza applicativa dei prezzi degli scambi internazionali. Così gli *Advanced Pricing Agreements* possono agevolare le scelte d'investimento territoriali dei contribuenti. Questi, possono affrontare soluzioni interpretative, esaminare criteri di determinazione dei prezzi intercambiati per rapporti transnazionali con le relative Amministrazioni fiscali, in un'atmosfera più serena rispetto a quella di una tradizionale verifica tributaria. Tra i vari modelli che la stessa Ocse propone nelle linee guida degli *Advanced Pricing Agreements* certo quello

bilaterale può essere considerato di maggiore e più consapevole diffusione. Infatti, permette di estendere la certezza dell'accordo alle Amministrazioni finanziarie coinvolte, oltre che al contribuente interessato. Così, la determinazione dei prezzi accettata e condivisa dall'Amministrazione finanziaria interessata, assicurerà al contribuente la massima e più completa certezza sui prezzi degli scambi transnazionali. Certo, una certezza maggiore di quella offerta dall'accordo concluso unilateralmente dal contribuente con la sola Amministrazione finanziaria di competenza territoriale.

La garanzia offerta da tale tipo di accordo, pur previsto negli *Advanced Pricing Agreements* del modello Ocse, sarà solo interna. Tale quella di eliminare l'incertezza delle transazioni tra entità domestiche ma senza nessuna garanzia, evidentemente, con le Amministrazioni finanziarie straniere, come quella offerta dall'accordo bilaterale. Certo questo, a differenza di quello ottenuto unilateralmente, richiederà maggior tempo. Un impegno giustificato dalla difficoltà di conciliare le valutazioni di due Amministrazioni finanziarie. Queste, infatti, sono pur sempre tenute ad applicare criteri nazionali di determinazione dei prezzi relativi a scambi non omogenei, facendo, di conseguenza, valere l'interesse finanziario nazionale. L'esito sarà così quello di una maggiore sicurezza della determinazione dei redditi dei rapporti transnazionali e non solo nazionali. Quella che rappresenta, evidentemente, l'esito più efficace del modello e dei modelli indicati dall'Ocse nelle proprie linee guida.

Comprensibile, quindi, che su tali accordi si sia orientata in questi anni, la fiducia di contribuenti e Amministrazioni fiscali nazionali ed estere. Ciò, grazie anche all'efficacia vincolante delle scelte condivise sull'ammontare dei prezzi di trasferimento che le stesse linee guida dell'Ocse prevedono di applicare a seguito dell'intervenuto accordo. Un effetto coerente con il carattere non normativo ma contrattuale della regolamentazione bilaterale tra Amministrazioni finanziarie e contribuenti. Per questo, quindi, efficace anche senza quel vincolo giuridico bilaterale di necessaria ispirazione che è, invece quello di cui beneficiano le convenzioni internazionali.

3.6. La certezza di applicazione dei prezzi di trasferimento come vantaggio operativo degli *Advanced Pricing Agreements*

Per garantire certezza ed efficacia, un *Advanced Pricing Agreement* richiede risorse finanziarie e impegni di costo certo inferiori a quelli

necessari per assicurare ad ogni Amministrazione finanziaria nazionale il primato dell'applicazione di criteri nazionali di determinazione dei prezzi di trasferimento sugli scambi transnazionali con effetti sull'attività accertativa nazionale. Infatti, con la conclusione di un *Advanced Pricing Agreement*, le Amministrazioni fiscali dovranno impiegare meno risorse per le ulteriori verifiche delle dichiarazioni dei redditi del contribuente. Infatti, saranno a conoscenza di maggiori informazioni di quanto se ne dovrebbero procurare per il controllo.

D'altra parte, i vantaggi per i contribuenti derivano anche dalla riduzione sia dei costi e degli oneri di conformità per tali transazioni, sia del valore doganale, sia del rischio di reputazione e sia del risparmio generale di risorse finanziarie. Inoltre, la conclusione di un *Advanced Pricing Agreement* può permettere ai contribuenti transnazionali e alle Amministrazioni fiscali nazionali di evitare d'intraprendere verifiche e azioni giudiziarie lunghe e costose in relazione alle principali questioni di prezzi di trasferimento.

3.7. Il successo europeo degli *Advanced Pricing Agreements*

Tutti fattori, questi, che hanno certo alimentato la progressiva diffusione degli *Advanced Pricing Agreements*. Un successo che si misura anche sulle molteplici iniziative nazionali che gli Stati hanno adottato per dare corpo ed efficacia all'autorevolezza di un organismo internazionale come l'Ocse. Così gli *Advanced Pricing Agreements* sono ormai diventati, in Europa, patrimonio normativo nazionale. Tanti legislatori nazionali hanno integrato i loro ordinamenti per regolare gli *Advanced Pricing Agreements*. Altri Governi europei stanno promuovendo, semplificando e rafforzando i loro programmi di regolazione e applicazione degli *Advanced Pricing Agreements*. Così, hanno acquisito le soluzioni proposte dall'Ocse per giungere alle migliori soluzioni concordate tra Amministrazioni finanziarie e contribuenti come garanzia di certezza delle determinazioni dei prezzi di trasferimento.

A tali scelte normative non sempre corrisponde pari successo applicativo degli *Advanced Pricing Agreements*. Lo conferma la verifica quantitativa di quelli che si concludono in Europa. Dal confronto emerge un risultato non certo proporzionato alla consistenza economica e finanziaria dei Paesi europei. Infatti, secondo l'ultimo riscontro statistico europeo pubblicato nel 2021, ma riferito ai dati disponibili del 2019,

il numero degli *Advanced Pricing Agreements* conclusi dagli Stati membri dell'Unione europea è oggettivamente eterogeneo. Si passa dai 539 del Belgio, ai 120 della Repubblica Ceca, agli 83 dell'Italia, ai 65 in Spagna, solo con riferimento agli Stati con maggiore utilizzo. Un successo che, d'altra parte, contrasta con l'importanza economica degli Stati se di APA se ne registrano solo 17 in Francia; un numero di poco superiore a quelli della Finlandia, 15, e 22, in Germania, questa superata anche dalla Polonia con 33.

3.8. Gli svantaggi operativi nell'applicazione nazionale dei prezzi di trasferimento senza gli *Advanced Pricing Agreements*

Con i criteri offerti dagli *Advanced Pricing Agreements*, quali il metodo, gli elementi comparabili e le relative rettifiche appropriate, le ipotesi di base sugli sviluppi futuri, contribuenti con attività transnazionali e Amministrazioni finanziarie nazionali ottengono così un risultato efficace e consolidato. Meglio certo di quello che potrebbero ottenere se volessero regolare autonomamente i prezzi di trasferimento, senza però avvalersi delle procedure e dei criteri offerti dai modelli Ocse. Senza questa ispirazione si aprirebbe, infatti, un confronto tra contribuenti con attività transnazionali e Amministrazioni fiscali nazionali sui criteri ai quali affidare la determinazione condivisa dei prezzi di trasferimento. Un confronto difficile e non certo, definitivamente efficace tra specifici interlocutori, privati e pubblici. Entrambi farebbero valere esperienze e soluzioni nazionali senza il supporto certo dei modelli e della relativa procedura proposti dall'Ocse. Si confronterebbero, infatti, soluzioni che riprodurrebbero, ancora una volta, scelte ed esperienze nazionali. Così, non sarebbe facile conciliare, senza una comune scelta di metodo per la condivisa determinazione dei prezzi, le diverse soluzioni adottate dalle diverse Amministrazioni finanziarie nazionali per quantificare i prezzi di trasferimento.

In definitiva, eliminando l'incertezza di applicazione per i prezzi scambiati nelle relazioni transnazionali, gli *Advanced Pricing Agreements*, possono assicurarne la stabilità. Offrono, infatti, a contribuenti transnazionali e Amministrazioni finanziarie nazionali l'opportunità di consultarsi e di cooperare tra loro in uno spirito non antagonistico. Un'ispirazione, questa, che contribuisce ad un'obiettività, per l'esame dei dati e delle informazioni presentate, maggiore rispetto a quella

che le Amministrazioni finanziarie nazionali potrebbero ottenere in un confronto contenzioso, legato a dati ufficiali. In sostanza, in una visione di contrapposizione e non di condivisione delle opinioni delle parti.

4. L'attuazione degli Advanced Pricing Agreements e il ruolo delle amministrazioni fiscali nazionali

Certo, dopo la conclusione di un *Advanced Pricing Agreement*, la responsabilità passa alle Amministrazioni fiscali nazionali. Spetterà loro assicurare alle società multinazionali che ricadono sotto la competenza territoriale, che non effettueranno alcuna rettifica dei prezzi di trasferimento che siano conformi all' *Advanced Pricing Agreement* condiviso e concluso.

Una conformità necessaria che richiede un'attività complessa ed articolata delle Amministrazioni finanziarie nazionali: dalla richiesta di una relazione annuale che attesti la conformità dei suoi prezzi di trasferimento, alle condizioni previste nell' *Advanced Pricing Agreement*, alla verifica della conformità operativa del contribuente con operatività transnazionale. Un'attività complessa che spetterà poi alle Amministrazioni fiscali nazionali gestire in modo tale da evitare che il coinvolgimento dei contribuenti sia addirittura maggiore di quello per la verifica dei prezzi di trasferimento. Infatti, un *Advanced Pricing Agreement* permette all'Amministrazione fiscale di analizzare le operazioni transnazionali più approfonditamente di quanto farebbe in caso di verifica dei prezzi di trasferimento, in funzione dei fatti e delle circostanze del caso di specie.

Certo, il successo non nasconde gli inconvenienti. Il contribuente, in relazione ad altri redditi transnazionali, continua a essere soggetto alle normali verifiche delle Amministrazioni fiscali. Inoltre, il fatto di aver concluso un *Advanced Pricing Agreement* non sottrae il contribuente alla verifica della relativa applicazione. È, infatti, possibile che il contribuente debba dimostrare di essersi conformato in buona fede ai termini ed alle condizioni dell'*Advanced Pricing Agreement*. Per questo il contribuente dovrà pur sempre dimostrare che le principali enunciazioni presenti nell' *Advanced Pricing Agreement* rimangono valide, che i dati di supporto utilizzati nell'applicazione della metodologia erano corretti, che le ipotesi di base sulle quali si basa l'accordo, sono sempre

valide e rispettate sistematicamente e che la metodologia è applicata in maniera coerente.

Le Amministrazioni fiscali, da parte loro, dovranno fare in modo che le procedure per gli *Advanced Pricing Agreements*, non siano troppo complicate e che non impongano ai contribuenti obblighi fiscali nazionali più rigorosi di quelli previsti dalle condizioni di applicazione dell'*Advanced Pricing Agreement*.

5. L'obiettivo della certezza nazionale dei redditi transnazionali: l'efficacia ampia degli *Advanced Tax Agreements* per molteplici redditi transnazionali

Il moltiplicarsi delle relazioni economiche transnazionali e la varietà dei modelli d'integrazione giuridica ed economica europea ed internazionale hanno accentuato, certo, anche una sollecitazione per i Paesi europei ad adottare modelli nazionali che offrissero certezza a quei rapporti transnazionali che, con la creazione del mercato europeo, si sono moltiplicati, grazie anche alle libertà economiche che la piena affermazione europea supportava.

Di qui, quindi, un'esigenza europea più ampia di quella delle determinazioni dei prezzi di trasferimento per le quali l'Ocse continua ad offrire agli Stati soluzioni articolate e condivisibili, proponendo modelli di accordi unilaterali, bilaterali o multilaterali.

Un'esigenza coerente con la varietà degli scambi che le libertà economiche europee certo incentivano, coinvolgendo sia le varie tipologie di redditi transnazionali, sia la collocazione operativa dell'impresa in altri territori diversi dalle sedi imprenditoriali o societarie.

Un'esigenza, però, che non sarebbe stato facile soddisfare sul piano europeo, rinnovando, al pari di quanto accaduto con quello per i prezzi di trasferimento, un modello proposto dall'Ocse per definire le soluzioni condivise. Queste, a loro volta, affidate a specifici accordi, bilaterali o multilaterali, con un ampio coinvolgimento transnazionale delle Amministrazioni finanziarie nazionali.

In mancanza di un modello Ocse, quindi, l'esigenza di definire, con certezza, misura e localizzazione di redditi transnazionali è stata soddisfatta a livello nazionale. Una fiducia affidata ad accordi tra contribuenti con redditi transnazionali e singole Amministrazioni nazionali. Accordi che hanno certo rappresentano negli ordinamen-

ti tributari europei soluzioni originali rispetto alle tradizionali forme nazionali di controllo e di accertamento. Quelle che le Amministrazioni nazionali hanno applicato e continuano ad applicare per i redditi transnazionali. La loro qualificazione e determinazione è pur sempre autoritativamente ricondotta all'interpretazione e al controllo dell'attuazione delle norme nazionali.

La soluzione degli *Advanced Tax Agreements* consente di superare quei conflitti interpretativi e applicativi tra Amministrazione nazionale e contribuenti transnazionali che si producono nell'attuazione degli ordinamenti nazionali. Come tali, poi, sono destinati a produrre effetti anche per l'applicazione degli ordinamenti di tutti quei Paesi coinvolti nella produzione o nello scambio di redditi transnazionali.

La soluzione degli *Advanced Tax Agreements* è tanto più efficace quanto più gli Stati abbiano deciso di estenderne l'ambito di applicazione nei rispettivi ordinamenti. Infatti, gli *Advanced Tax Agreements* possono riguardare, non solo un'oggettiva quantificazione dei prezzi di scambi transnazionali per soluzioni nazionali e non transnazionali, come per gli *Advanced Pricing Agreements*, ma anche una concordata quantificazione dei prezzi relativi a ingresso o di uscita dei beni nei casi di trasferimento di residenza, la qualificazione dei caratteri qualificanti o la collocazione territoriale d'imposizione di soggetti transnazionali, come accade per la stabile organizzazione, con relativa quantificazione *di* utili o di perdite, la sicura determinazione di una varietà di redditi collegati alla partecipazione o alla gestione di società non residenti, con specifico riferimento agli elementi transfrontalieri, tra cui dividendi, interessi, royalties compreso il regime o di Patent box pagati a/ricevuti da società non residenti.

Più ampio, quindi, l'ambito di applicazione nazionale degli *Advanced Tax Agreements*, maggiore è la possibilità che Amministrazioni fiscali nazionali e contribuenti transnazionali possano, più e meglio, utilizzarli. Un esito responsabile degli ordinamenti nazionali che, nel decidere di adottare *Advanced Tax Agreement*, possono decidere di estendere, poi, ad un numero ampio di relazioni transnazionali quella certezza dei rapporti tributari che è e rimane la più efficace garanzia di tali accordi nazionali con effetti transnazionali. Comprensibile che la loro efficacia e il loro successo siano destinati, poi, a produrre conseguenze indirette, ma non concordate, anche sulle Amministrazioni degli altri Paesi cui si riferisce lo scambio o la localizzazione transnazionale.

Tutti aspetti, questi, che valorizzano un impegno di contribuenti transnazionali e di Amministrazioni finanziarie nazionali nel concordare, con un *Advanced Tax Agreement*, sia elementi quantitativi di redditi transnazionali, sia la loro qualificazione con specifiche categorie, sia regimi applicabili a singole componenti reddituali transfrontaliere, o collegati al controllo transnazionale di imprese o società.

Con tale originaria finalità, gli *Advanced Tax Agreements*, si differenziano dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Queste, concentrate sul carattere territoriale dell'imposizione transnazionale, si preoccupano di imputare, ad uno dei due Stati responsabili dell'imposizione di redditi transnazionali, il reddito delle diverse categorie d'imposizione.

Invece, gli *Advanced Tax Agreements*, contribuiscono a fondare un accordo nazionale di Amministrazioni finanziarie nazionali e contribuenti con redditi transnazionali per quantificare ammontare di redditi, definire soggetti e categorie di reddito transnazionali. Solo formalmente condividono con gli *Advanced Pricing Agreements* l'interesse per i prezzi di trasferimento. Gli *Advanced Tax Agreements*, in questo caso se ne differenziano per l'ampia autonomia di Amministrazioni finanziarie nazionali e contribuenti transnazionali nel concludere accordi, per la libertà degli apprezzamenti sulle diverse tipologie di redditi transnazionali, per il confronto aperto di valutazioni e di determinazione dei relativi ammontari.

6. La libertà d'iniziativa dei contribuenti per richiedere un Advanced Tax Agreement nell'esperienza italiana

6.1. L'ampia previsione dei soggetti legittimati a proporre la conclusione degli Advanced Tax Agreements

La varietà delle tipologie di redditi e delle imprese transnazionali cui può riferirsi un *Advanced Tax Agreement* hanno ispirato le scelte normative che l'Italia ha adottato con il Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n.147 e con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2016 Prot n.2016/42295 che ne ha curato l'attuazione

Prima di tutto, la scelta di qualificare, tra contribuenti nazionali quelli legittimati a utilizzare un *Advanced Tax Agreement*. Un'esigen-

za coerente dal momento che la scelta adottata dall'Italia è riferita a imprese o residenti, con attività internazionale, o non residenti, ma che operano in Italia con stabile organizzazione. Il criterio soggettivo richiesto per concludere un *Advanced Tax Agreement* con l'Agenzia fiscale italiana si affida, dunque, all'ambito di operatività dei soggetti coinvolti: se soggetti residenti, quello di operare su mercati diversi da quello di residenza e, se non residenti, quello di operare sul mercato interno con una stabile organizzazione.

Di conseguenza, per l'Italia, non possono essere legittimati a concludere degli *Advanced Tax Agreements*, quei soggetti che, non avendo rapporti economicamente rilevanti fuori dai confini nazionali, non presentano quei caratteri transnazionali che giustificano il ricorso a tali particolari accordi. Tali, appunto, i privati e gli enti non commerciali.

6.2. La territorialità operativa dei soggetti legittimati a concludere un *Advanced Tax Agreement*

Per la disciplina italiana è poi la territorialità operativa, quella che qualifica ulteriormente i soggetti legittimati a concludere un *Advanced Tax Agreement*. Quella coerente con l'effettuare operazioni con società collegate non residenti; con detenere partecipazioni in beni, fondi, capitale di società non residenti o i cui beni, fondi, capitale sono detenuti da società non residenti; con pagare o ricevere da società non residenti elementi di reddito quali dividendi, interessi o royalties; con svolgere la propria attività attraverso una stabile organizzazione fuori dall'Italia; con trasferire la propria residenza dall'Italia in altro Stato o da altro Stato in Italia. Un'operatività transnazionale di un *Advanced Tax Agreement* è quella che anima e ispira sia imprese e società residenti, ma operanti fuori dai confini nazionali, e sia, anche, collegamenti territoriali nazionali di soggetti non residenti, ma operanti in Italia. In entrambi i casi, piena si afferma, secondo l'ordinamento italiano, l'autonomia impositiva nazionale. Di qui, la difficoltà ad evitare che le affermazioni di imposizione nazionale, pur fondate, si sovrappongano con quelle di altri ordinamenti e sempre sugli stessi redditi e per gli stessi soggetti.

Ne soffre la certezza della responsabilità tributaria dei contribuenti che abbiano deciso di più e meglio utilizzare le libertà economiche che il mercato europeo loro offre. Una certezza che dovrebbe pur sempre essere coerente con un impegno operativo transnazionale che sia

parte integrante di un progetto imprenditoriale. Come tale, svolto, poi, con professionalità e continuità e non ricondotto a scelte episodiche o occasionali. Infatti, solo l'impegno continuativo potrebbe giustificare, poi, la varietà delle tipologie di attività cui si può ben riferire la conclusione di un *Advanced Tax Agreement*. Tali, sia i rapporti di scambio, sia la struttura operativa specifica, sia le tipologie di redditi che derivino da partecipazioni o investimenti in altri operatori non residenti. Più specificatamente, per la conclusione di un *Advanced Tax Agreement* la partecipazione societaria vale come requisito specifico sia per i prezzi di trasferimento, sia per altre tipologie di redditi cui si possa rivolgere un accordo. Più specificatamente, il requisito soggettivo, così ampiamente previsto nella disciplina italiana, ben potrebbe essere integrato e qualificato proprio dalle tipologie di settori nei quali si manifesta l'attività transnazionale. Tali quelli in cui si producono redditi transnazionali e ai quali si riferisce, poi, l'ambito di operatività dell'*Advanced Tax Agreement*. E' una soluzione nazionale utile per identificare più e meglio i soggetti legittimati a proporre e a concludere tali accordi con l'Agenzia delle Entrate.

D'altra parte, poi, la scelta di una stabile organizzazione costituisce pur sempre una responsabilità gestionale ampia che, come si desume dalla tradizionale definizione internazionale per gli aspetti sia materiali, sia personali, valga a riconoscere all'impresa non residente un carattere stabile. Ciò per garantire la migliore operatività nel territorio diverso da quello in cui ha sede la società o l'impresa che gestisce l'organizzazione considerata come stabile.

6.3. La responsabilità dei contribuenti nel formulare la proposta

In coerenza, poi, la responsabilità delle società o delle imprese, per essere efficace, dovrebbe non solo indicare il settore di attività, di scambio, di localizzazione cui si riferirà il futuro *Advanced Tax Agreement* ma anche comprovare la varietà dei rapporti transnazionali che il contribuente utilizza nella proposta. E' una responsabilità necessaria per garantire una coerente valutazione da parte dell'Agenzia delle Entrate che riceve la proposta. Infatti, questa potrebbe essere rifiutata se affidata esclusivamente ad un'indicazione generica che si limiti a riprodurre i requisiti normativamente richiesti, senza un effettivo riferimento all'ambito o ai settori di operatività delle imprese o delle società proponenti. Queste, quindi, se vogliono evitare questo rifiuto, dovranno

indicare nella proposta una soluzione operativa che permetta all'Agenzia delle Entrate di verificare la corrispondenza dello specifico ambito di operatività dell'impresa o della società proponente con una delle tipologie di attività e quindi dei redditi cui si riferisce la disciplina nazionale degli *Advanced Tax Agreements*. Tali quelle corrispondenti alle formule utilizzate nella disciplina italiana. Questa si riferisce a soggetti o con rapporti transnazionali, o con partecipazioni estere, o che corrispondono o ricevono componenti di reddito, o che svolgono attività all'estero o che utilizzano stabili organizzazioni in Italia. Inoltre, l'Italia, al pari di Belgio, Lussemburgo e Olanda, con gli *Advanced Tax Agreements* offre ai contribuenti una soluzione dei prezzi di trasferimento più agevole di quella corrispondente ai modelli Ocse degli *Advanced Pricing Agreements*. Una soluzione che consente ai contribuenti di superare le difficoltà manifestate dalla gestione degli *Advanced Pricing Agreements* a causa della procedura complessa per la quantificazione dei prezzi di trasferimento che questi ultimi prevedono.

Le soluzioni dei contribuenti, cui incombe pur sempre la responsabilità della proposta, offrono quindi applicazioni distinte per ambiti specifici delle ampie previsioni applicative che la disciplina nazionale degli *Advanced Tax Agreements* offre. Dall'interpretazione del loro ampio ambito di applicazione deriva, anche per i contribuenti, la possibilità di estendere l'operatività delle proposte nell'ambito dei settori normativamente previsti ma ampiamente interpretati.

Spetta, comunque, all'Agenzia delle Entrate non solo interpretare le varie soluzioni applicative che la disciplina nazionale degli *Advanced Tax Agreements*, prevede ma anche, e, soprattutto, verificare la compatibilità delle valutazioni proposte dai contribuenti, la loro fondatezza quantitativa, la correttezza dei criteri interpretativi, la compatibilità delle soluzioni delle singole categorie di redditi che le varie proposte dei contribuenti offrono.

La conclusione di un *Advanced Tax Agreement*, dunque, offre all'Agenzia delle Entrate una responsabilità originale ed ampia. Quella che deriva, preliminarmente, dalle interpretazioni sui requisiti di ammissione della società o dell'impresa proponente; quella che comprende anche la condivisione delle valutazioni degli scambi transnazionali; quella che coinvolge anche la determinazione delle singole componenti di reddito transnazionale e delle stabili organizzazioni, con la relativa attribuzione di reddito.

Una responsabilità che dovrebbe essere assunta dall'Agenzia delle Entrate come il miglior esito di un contraddittorio che comporta un confronto del giudizio dell'Amministrazione con la proposta formulata dal contribuente. Una responsabilità che dovrebbe essere arricchita proprio da valutazioni e giudizi del proponente. Questi, poi, prima di essere condivisi dall'Agenzia, dovrebbero essere confrontati da questa proprio con diverse interpretazioni e valutazioni sia delle tipologie dei redditi, sia della loro imputazione, sia dell'esistenza e dell'operatività di una stabile organizzazione. Così, all'Agenzia delle Entrate è rimesso un ampio potere d'interpretazione, sempre in coerenza, nel caso specifico, con i criteri che o abbia preferito utilizzare o che corrispondano a quelli che sono utilizzati nella tradizionale funzione accertativa nazionale.

7. Dall'ammissibilità della proposta di *Advanced Tax Agreements* al relativo confronto dei contribuenti con l'Agenzia delle Entrate

7.1. La responsabilità dell'Agenzia delle Entrate

Con l'ammissibilità della proposta del contribuente, poi, l'iniziativa e il potere decisionale si concentrano sull'Agenzia delle Entrate. A questa spetta, infatti, accettare o meno la proposta del contribuente, con la piena responsabilità della prosecuzione della procedura per giungere a un *Advanced Tax Agreement*. All'Agenzia, infatti, spetta il giudizio sulla fondatezza della proposta del contribuente. Un giudizio che si concentra, più specificatamente, sulla condivisione o meno della soluzione avanzata dal contribuente. In coerenza, sull'efficacia degli argomenti interpretativi proposti e sugli eventuali elementi probatori offerti, anche con il supporto di giurisprudenza e prassi amministrativa. L'Agenzia mantiene, da parte sua, la piena libertà di valutazione e di giudizio orientati, comunque, nel rispetto dell'oggetto specifico della proposta del contribuente.

Il consenso dell'Agenzia delle Entrate, quindi, di diritto e di fatto fondato, ben integra efficacemente l'accordo con il contribuente. Un esito originale, dove il confronto di soluzioni interpretative di specifiche norme con effetti transnazionali, con garanzie applicative al caso specifico, offre una soluzione giuridicamente stabile. Infatti, condividendo la proposta del contribuente, l'Agenzia dimostra di voler abbandonare

le forme autoritarie di rettifica dell'imponibile che caratterizzano la sua tradizionale attività di accertamento tributario. Ciò, a tutto favore di una soluzione concordata con i contribuenti. L'accordo che ne deriva è il frutto di una condivisione che valorizza, appunto, sia il consenso, nel rispetto dei ruoli di contribuenti transnazionali ed amministrazioni nazionali e sia la corretta applicazione della procedura nazionale per la conclusione di un *Advanced Tax Agreement*. Quello che, con proposta e accettazione, concorre a formare un unico risultato, comprendente o la determinazione quantitativa di imponibili o l'interpretazione di componenti del reddito d'impresa.

7.2. L'efficacia del contraddittorio a base dell'esito degli *Advanced Tax Agreements*

Una conclusione che si affida esplicitamente al contraddittorio tra contribuenti e Agenzia delle Entrate però solo per la determinazione e la quantificazione dei prezzi di trasferimento. L'assenza, nella disciplina italiana, del riferimento al contraddittorio anche per la varietà, soggettiva ed oggettiva, degli altri settori fiscali che definiscono l'ambito di applicazione degli *Advanced Tax Agreements*, rischierebbe di creare una contrapposizione tra i modelli di gestione degli *Advanced Tax Agreements* per i prezzi di trasferimento e quelli relativi agli altri settori previsti dalla normativa italiana. Questo significherebbe, però, che la conclusione di tutti gli *Advanced Tax Agreements* diversi da quelli aventi per oggetto i prezzi di trasferimento, si celebrerebbe con il solo esame distinto di proposta del contribuente e accettazione dell'Agenzia delle Entrate senza prevedere un confronto di argomenti di diritto e di fatto che qualificano le varie e diverse situazioni fiscali dei contribuenti proponenti.

In sostanza, senza la dialettica del confronto, che il contraddittorio offre, l'applicazione della procedura prevista per un *Advanced Tax Agreement*, non risulterebbe compiutamente efficace per la varietà di redditi e di posizioni fiscali transnazionali che la disciplina nazionale gli rimette. Senza un contraddittorio, infatti, un esito negativo per un futuro *Advanced Tax Agreement* risulterebbe non adeguatamente giustificato. Sarebbe proporzionato solo ad un semplice confronto tra Agenzia delle Entrate e contribuenti con redditi transnazionali, senza la dialettica di visioni e interpretazioni che il contraddittorio offre e che avrebbe, invece, potuto portare ad un esito diverso.

D'altra parte, con il contraddittorio, anche un esito positivo, pur utile per il contribuente, dovrebbe essere più e meglio motivato ed articolato. Ne trarrebbe migliore efficacia l'accordo stesso, con benefici effetti proprio per la stabilità dei rapporti tributari, grazie anche alla durata poliennale che l'ordinamento nazionale assicura agli *Advanced Tax Agreements*.

7.3. La non accettazione della proposta

Un giudizio negativo sulla proposta del contribuente consente all'Agenzia delle Entrate di ritrovare quella libertà d'iniziativa che l'ordinamento tributario nazionale, tradizionalmente, le attribuisce. L'Agenzia potrà applicare, così, i modelli di controllo e di accertamento tipici dell'ordinamento tributario nazionale. L'Agenzia, però, avrà il vantaggio di poter utilizzare quegli elementi conoscitivi che il contribuente ha fornito quando, nel presentare la proposta di un *Advanced Tax Agreement*, l'abbia voluta arricchire con fatti ed interpretazioni entrambi sconosciuti all'Amministrazione. L'intento del contribuente in questi casi era duplice.

Da un lato, garantire l'ammissibilità della proposta a fronte delle ampie formule che l'ordinamento italiano utilizza per definire le fattispecie ammissibili agli *Advanced Tax Agreements*.

Dall'altro, giustificare e, addirittura, fondare la proposta formulata. Così, in definitiva, il maggiore impegno argomentativo e conoscitivo del contribuente, a sua volta utile a garantire la più efficace convinzione dell'Agenzia, potrebbe rivelarsi controproducente. Offrirebbe, infatti, un fondamento alle successive iniziative istruttorie che l'Agenzia potrebbe adottare, una volta rifiutata la proposta del contribuente. In questo caso avrebbe il vantaggio di poter utilizzare gli elementi conoscitivi forniti dal contribuente.

Sarebbe allora opportuno che la stessa disciplina nazionale accentuasse per gli *Advanced Tax Agreements*, un carattere di autonomia rispetto alle iniziative istruttorie e agli esiti di accertamento che fossero adottati dall'Agenzia, in coerenza con l'ordinaria funzione tributaria. La disciplina nazionale dovrebbe, a tal fine, sancire la non utilizzabilità dei dati e delle informazioni "offerti" dai contribuenti e posti a base della proposta di accordo che l'Amministrazione non avesse, poi, condiviso. Un esito questo, che sarebbe più e meglio praticabile per quegli

ordinamenti che, come il belga e il lussemburghese, attribuiscono agli *Advanced Tax Agreements* ancora un carattere sperimentale.

7.4. L'accettazione della proposta e la conclusione dell'accordo

Al giudizio positivo da parte dell'Agenzia delle Entrate sulla proposta del contribuente corrisponde poi la conclusione di un *Advanced Tax Agreement*, adottato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. L'accordo rappresenta, certo, un elemento originale nella varietà degli atti con i quali l'Agenzia delle Entrate esercita i poteri di controllo e di accertamento. Nel caso degli *Advanced Tax Agreements*, la particolare articolazione della procedura per giungere alla sua conclusione, valorizza il carattere sostanzialmente paritario del confronto tra proposta del contribuente e accettazione da parte dell'Agenzia. Un efficace confronto che qualifica il carattere originale dell'*Advanced Tax Agreement* nei rapporti tributari di attuazione dei tributi. Come tale, l'accordo non è riconducibile ad uno degli atti autoritativi con i quali, poi, l'Agenzia svolge funzioni di controllo e di accertamento nei confronti dei contribuenti. Infatti, per concludere un *Advanced Tax Agreement*, l'Agenzia delle Entrate verifica la condivisibilità della proposta. Più specificatamente, la sua legittimità e la sua fondatezza, con valutazioni diverse a seconda dell'oggetto. Il contribuente potrà richiedere, poi, all'Agenzia delle Entrate una valutazione solo quantitativa per i casi in cui la sua proposta riguardi entità e corrispondenza dei corrispettivi.

Invece, più complesso sarà l'impegno dell'Agenzia a fronte di una proposta del contribuente che investa la qualificazione della stabile organizzazione o l'applicazione e la determinazione delle componenti positive degli scambi internazionali, diverse dai singoli prezzi. Un confronto che richiede un attento esame delle argomentazioni di fatto e di diritto che fondano la proposta del contribuente. Nel contempo, sollecita un confronto delle soluzioni interpretative e applicative che il contribuente propone. Un confronto che potrà essere tanto più efficace quanto più, poi, le soluzioni proposte saranno oggetto di un *Advanced Tax Agreement* che sia il più possibile oggettivo e, quindi, fondatamente condivisibile.

8. La conquista della certezza e l'efficacia vincolante degli *Advanced Tax Agreements*

L'*Advanced Tax Agreement* appare così un atto conclusivo della procedura iniziata con la proposta del contribuente. Ciò a garanzia non solo della relativa corrispondenza con le proposte di contribuenti e con la finale accettazione dell'Agenzia, ma anche e soprattutto, dell'effetto giuridico che l'ordinamento tributario nazionale attribuisce all'accordo. Tale, quello della certezza, offerta a contribuenti prima dello svolgimento delle attività o della creazione di un'organizzazione che operi sul territorio nazionale. Per questo, il successo degli *Advanced Tax Agreements* si fonda sulla fiducia di contribuenti ed Agenzia sulla loro efficacia: quella di determinare con anticipo i redditi o di definire le forme di organizzazione coerenti con i progetti di attività o di collocazione nel territorio italiano adottati dai contribuenti. Spetterà, comunque, pur sempre a questi sia individuare, con precisione e determinazione, l'ambito della loro proposta, sia a verificarne la compatibilità, con la previsione nazionale degli *Advanced Tax Agreements*, e sia a giustificarne la fondatezza, con piena libertà di argomenti e di eventuali prove. Per questo obiettivo, dunque, si giustifica la scelta dell'Italia di affidare al contribuente, con il potere d'iniziativa, la relativa responsabilità di scegliere se e come proporre la conclusione di un *Advanced Tax Agreement*. Con questo obiettivo si consente ai contribuenti che operano negli scambi transfrontalieri di poter adottare soluzioni contrattuali, imprenditoriali od operative, che non siano esposte a controlli e rettifiche da parte dell'Agenzia tributaria nazionale.

L'esigenza di certezza, così come riconosciuta dall'ordinamento italiano, ha faticato, poi, ad affermarsi come ispiratrice di un regime europeo generalizzato. In altri Stati ha prevalso, infatti, l'intento di riconoscere l'iniziativa di questi accordi all'Amministrazione finanziaria collocandoli quindi nell'ambito della generale attività di accertamento. In questa logica si comprende così il carattere sperimentale che alcuni Paesi, come il Belgio, il Lussemburgo, singoli Land tedeschi nella loro specifica competenza, hanno voluto attribuire alla disciplina degli *Advanced Tax Agreements* nel proprio territorio. Si comprende, d'altra parte, anche l'indifferenza di altri Paesi europei per gli *Advanced Tax Agreements*. Ciò, nella convinzione di poter ricondurre tale condizionale determinazione di redditi internazionali a forme più generali di

collaborazione tra contribuenti ed Amministrazioni finanziarie come quelle rappresentate dagli *actas con acuerdo* nell'ordinamento tributario spagnolo.

Infine, la certezza che ispira gli *Advanced Tax Agreements* può essere più e meglio assicurata da un loro effetto vincolante. Quello che si possa attribuire, in via sistematica, anche senza un'espressa previsione nella disciplina italiana. Così, il contribuente non potrà sottrarsi all'impegno assunto con l'*Advanced Tax Agreement*. Non potrà operare in maniera diversa da quanto aveva proposto all'Agenzia e poi formalizzato nell'accordo, se non affrontando le conseguenze di un accertamento tributario da parte dell'Agenzia. Per questa, poi, ancora più importante l'effetto vincolante degli *Advanced Tax Agreements*. Nei confronti dell'Agenzia i contribuenti possono far valere la responsabilità di non applicare l'esito concordato in un *Advanced Tax Agreement* che pur l'Agenzia aveva concluso e, di conseguenza, si era obbligata ad attuare. L'atto di accertamento che eventualmente censuri le scelte del contribuente, pur conformi a quanto concordato con un *Advanced Tax Agreement*, potrà, per questo, essere revocato per autotutela ed eventualmente, annullato davanti ad un giudice tributario.

9. Il costo dell'accordo

9.1. Il necessario carattere oneroso della procedura di accordo

Difficile comprendere e, soprattutto, giustificare la previsione della disciplina italiana di rendere onerosa non la conclusione ma la partecipazione alla procedura di *Advanced Tax Agreements*. Infatti, il pagamento di quella che viene normativamente definita dal comma 3 bis dell'art. 31 ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, come commissione di entità variabile a seconda del fatturato del contribuente, diventa una vera e propria condizione di ammissibilità della richiesta del contribuente. La commissione, infatti, passa da 10mila euro, nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia inferiore a cento milioni di euro, a 30mila euro nel caso in cui il fatturato sia compreso tra cento milioni e settecentocinquanta milioni di euro, per concludersi a 50mila euro nel caso in cui il fatturato sia superiore a settecentocinquanta milioni di euro.

Senza il pagamento di tali somme, la proposta non potrebbe essere presa in considerazione dall'Agenzia delle entrate cui sia rivolta e che, quindi non potrebbe attivare la procedura. Una commissione che l'Italia ha normativamente imposto affidandosi al fatturato come parametro cui graduare la responsabilità pecuniaria dei contribuenti che intendano avvalersi di un *Advanced Tax Agreement*.

9.2. La precaria identificazione del fatturato come parametro di ammissibilità della proposta da parte del contribuente di un *Advanced Tax Agreement*

Quella del fatturato è una scelta certo comprensibile dal momento che il termine è entrato nel lessico diffuso delle pratiche economiche. La sua efficacia, però, rimane condizionata dalla difficoltà di acquisire una specifica e consapevole definizione. Infatti, dal punto di vista contabile, il fatturato, tecnicamente, non coincide con il valore della produzione, cioè con la somma dei ricavi aziendali che sono indicati nel conto economico. Questi, a loro volta, possono assumere un diverso rilievo a seconda del criterio di imputazione temporale che, nella contabilità d'impresa, si sia adottato. Quello che l'Italia ha affidato stabilmente al principio di competenza, attribuendo rilievo temporale per l'imposizione al momento in cui sia sorto il diritto e non a quello della relativa attuazione.

Dal punto di vista fiscale, invece, il fatturato potrebbe essere più facilmente assimilato al volume d'affari ai fini dell'iva, dal momento che questo corrisponde ai corrispettivi di scambio. Da un lato, però, tale volume d'affari viene calcolato utilizzando un criterio temporale non omogeneo. Quello che, nella previsione normativa dell'attuazione italiana, affida le cessioni al criterio di competenza e le prestazioni a quello di cassa.

Dall'altro lato, poi, il volume d'affari esclude tutte quelle operazioni che, pur economicamente rilevanti, l'ordinamento nazionale ha deciso di escludere, pur sempre in conformità con l'ampia previsione delle Direttive europee in materia di IVA.

9.3. Il fatturato relativo al gruppo e non alla società che propone l'accordo

Quest'incertezza d'identificazione, economica o giuridica, del fatturato, viene ulteriormente aggravata dalla formula normativa cui è

affidata la disciplina del contributo. Quella che ne collega l'ammontare all'applicazione di una delle aliquote e che, in misura crescente, la disciplina italiana ha previsto in proporzione al fatturato dell'intero gruppo e non solo della società proponente. Una soluzione normativa che, per questo, però, aumenta le difficoltà applicative. Infatti, non è facile, per la società istante, conoscere direttamente il fatturato del gruppo, data la sua difficoltà di avere il quadro economico completo delle attività del gruppo. Di conseguenza, non sarebbe giustificato attribuire alla società proponente piena responsabilità nella scelta dell'aliquota applicabile quando questa corrispondesse al fatturato del gruppo comunicato dalla società capogruppo e non rimessa ad un'iniziativa della società proponente. Questa, infatti, non avrebbe le conoscenze contabili utili per ricostruire il fatturato del gruppo. Non potrà, quindi, conoscerlo, con fondatezza e precisione, se non rivolgendosi alla capogruppo. A questa, la società proponente un *Advanced Tax Agreement* dovrà, quindi, continuare a fare riferimento per contrastare l'eventuale contestazione dell'Agenzia delle Entrate che, invece, ritenga che non corrisponda alla realtà il fatturato del gruppo che la società proponente ha assunto dalla società capogruppo a base della liquidazione del contributo. Senza tale supporto della società capogruppo la società proponente si troverà in una posizione d'inferiorità informativa rispetto all'Agenzia delle Entrate. Infatti, non potrà contrastare l'esito del fatturato del gruppo come base della sua liquidazione del contributo dovuto. Esito che, invece, l'Agenzia potrà ben verificare con l'ampiezza informativa della quale dispone.

9.4. La natura tributaria della commissione pecuniaria

La scelta dell'Italia accentua il carattere autoritario della commissione pecuniaria che deve essere pagata per consentire l'avvio della procedura di un *Advanced Tax Agreement*. La relativa disciplina, infatti, prevede il pagamento di una commissione pecuniaria come condizione di accesso alla procedura ma, non certo, come garanzia per la conclusione di un *Advanced Tax Agreement*, dal momento che questa non solo è futura, ma anche eventuale. Infatti, l'Agenzia delle Entrate, cui la proposta è rivolta, ben potrebbe verificare, prima, la mancanza dei requisiti normativi di ammissibilità della richiesta del contribuente e poi, decidere, acquisita l'ammissibilità della proposta, di non condividerla. Così, il pagamento della commissione pecuniaria non può offrire

nessun beneficio al contribuente. Solo quello formale di una condizione di accesso ad una procedura che spetta pur sempre all'Agenzia sia valutare, prima e sia giudicare, dopo. Si tratta di un effetto procedimentale che, quindi, non può corrispondere ad un beneficio economicamente apprezzabile per il contribuente che propone la proposta, tanto da far corrispondere la prescritta commissione economica ad un corrispettivo fondato sulla logica dello scambio.

La mancanza di un beneficio economico per il contribuente propo- nente valorizza, invece, il carattere autoritario del contributo. Quello che impone il pagamento della commissione pecuniaria per l'accesso al procedimento senza alcuna diretta utilità per il contribuente che non sia la partecipazione alla procedura per concludere un *Advanced Tax Agreement*. La commissione economica richiesta per la sola presentazione della proposta non vale, infatti, come garanzia né della sua ammissibilità, legata com'è, a specifici caratteri, né, tantomeno, della conclusione dell'*Advanced Tax Agreement*.

Così, la disciplina italiana mette in evidenza il carattere autoritario della commissione pecuniaria, affermandone il fondamento legale, determinandone la misura e prevedendone gli effetti per il contribuente che si vede precluso l'inizio della procedura finalizzata alla conclusione di un *Advanced Tax Agreement*. Conseguenze tanto più gravi perché dall'effettivo pagamento dipende l'inizio della procedura, con l'ammissibilità della proposta da parte dell'Agenzia cui è destinata.

Di qui, il carattere tributario della commissione pecuniaria che mantiene un suo carattere originale rispetto alle forme altrettanto autoritarie di pagamento che l'ordinamento nazionale ha introdotto per l'accesso alle giurisdizioni amministrativa e tributaria. Diversa è, infatti, la finalità dei contributi imposti. Quella giudiziaria per le due giurisdizioni a fronte, invece, della conclusione di un accordo che rimane futuro e non prevedibile con natura privata ed efficacia reciproca per i contraenti che l'*Advanced Tax Agreement* offre. In questo caso la commissione si pone come condizione onerosa di ammissibilità alla procedura per un futuro *Advanced Tax Agreement*. Come tale prescinde dal contenuto e dalla fondatezza della proposta e dall'esito finale della conclusione di un *Agreement*. La commissione pecuniaria in questo caso è legata non ad una possibile remunerabilità di un accordo con l'Agenzia delle Entrate che rimane, pur sempre, futuro e incerto. Come tale, non vale a riconoscere un interesse paritario di contribuenti

ed Agenzia nella logica della coerente corrispettività. La commissione pecuniaria dipende solo da una scelta autoritaria imposta al contribuente che voglia accedere alla procedura prevista per un *Advanced Tax Agreement*. Infatti, la procedura non può essere nemmeno attivata senza quel pagamento del contributo che prescinde dall'ammissibilità della proposta e, tantomeno, dalla condivisione dell'Agenzia delle Entrate.

In coerenza con tale carattere tributario anche la determinazione dell'ammontare della commissione pecuniaria. Nella procedura di autoliquidazione il contribuente non può che rispettare i parametri quantitativi che sono stabiliti a fondamento della progressione delle aliquote in ragione del fatturato. Una conferma ulteriore che l'articolata previsione normativa per la misura della commissione pecuniaria che il contribuente è tenuto a versare, esclude ogni possibilità d'intervento privato per regolare economicamente l'accesso alla procedura. Una soluzione che, solo il carattere autoritario corrispondente a quello di prestazione imposta, è in grado di giustificare.

Abstrato: Sulla scia dell'esperienza consolidata delle applicazioni nazionali della Convenzione contro le doppie imposizioni internazionali, l'OCSE offre agli Stati un modello originale di accordo per definire una struttura certa, e quindi stabile, dei prezzi di trasferimento. Infatti, con gli *Advanced Pricing Agreements*, i contribuenti con redditi transnazionali e le amministrazioni finanziarie nazionali possono eliminare un ostacolo di applicazione nazionale alla piena efficacia della tassazione dei redditi da trasferimento. Una stabilità di applicazione transnazionale che garantisce anche la certezza dei prezzi di trasferimento a prescindere dalla natura unilaterale, bilaterale o multilaterale degli accordi, a seconda del numero di parti coinvolte. A questo segue la piena responsabilità dell'Amministrazione finanziaria, che ha il compito di garantire l'esatta applicazione degli *Advanced Pricing Agreements*.

La certezza ha sempre ispirato gli accordi tra i contribuenti di redditi transnazionali e le amministrazioni finanziarie nazionali, anche se in questo caso non ispirati ai modelli OCSE. La scelta italiana che ha previsto e disciplinato gli Accordi Fiscali Anticipati è stata significati-

va, indicando un ampio grado di applicazione nazionale. Si trattava di qualificare o quantificare varie tipologie di reddito transnazionale, comprese le tipologie più significative e importanti di reddito transnazionale e le relative sedi di attività ai fini fiscali.

Da un lato, la libertà di iniziativa del contribuente nel promuovere la procedura di stipula di un Accordo con un costo fiscale originario, scaglionato in base al fatturato, e dall'altro, la relativa responsabilità dell'Amministrazione fiscale nell'ammettere preventivamente, e quindi accettare, la proposta del contribuente di concludere un Accordo fiscale anticipato, è significativa.

Parole chiave: accordo sui prezzi di trasferimento. Accordo di quantificazione. Accordo sui prezzi avanzati. Accordo transnazionale sul reddito. Accordo di qualificazione e quantificazione nazionale. Accordo fiscale preventivo. Metodo di completamento. Costo di attivazione.

Resumo: A OCDE, após a experiência consolidada das aplicações nacionais da Convenção Modelo para evitar a dupla tributação internacional, oferece aos Estados um modelo original de acordo para definir uma certa, e, portanto, estável, estrutura de preços de transferência. De facto, com os acordos prévios sobre preços de transferência, os contribuintes com rendimentos transnacionais e as administrações financeiras nacionais podem eliminar um obstáculo de aplicação nacional à plena eficácia da tributação dos rendimentos provenientes dos preços de transferência. Uma estabilidade que garante também a certeza dos preços de transferência seja qual for a natureza unilateral, bilateral ou multilateral dos acordos, dependendo do número de partes envolvidas, cabendo à Administração Tributária garantir a aplicação precisa dos acordos celebrados.

O que está aqui em causa é uma dimensão da certeza jurídica que, tendo sempre inspirado os acordos entre os contribuintes dos rendimentos transacionais e as administrações financeiras nacionais, aparece agora delineada pelos modelos da OCDE. A regulamentação italiana dos acordos prévios permitiu alcançar um elevado índice de aplicação a nível nacional.

É de realçar, por um lado, a significativa liberdade de iniciativa por parte do contribuente para promover o procedimento de celebração de um Acordo, em que o custo é escalonado em função do volume de

negócios, e por outro lado, a responsabilidade relativa da Administração Fiscal em aceitar a proposta do contribuinte de celebrar um acordo prévio sobre preços de transferência.

Palavras-chave: acordo prévio sobre preços de transferência, preços de transferência, acordo fiscal, acordo nacional de qualificação, método de conclusão, custo de ativação

Abstract: The OECD, after the consolidated experience of the national applications of the Convention against International Double Taxation, offers States an original model of agreement to define a certain, and therefore stable, transfer pricing structure. Indeed, with Advanced Pricing Agreements, cross-border income taxpayers and national financial administrations can remove a nationally enforceable obstacle to the full effectiveness of transfer pricing income taxation. A stability of transnational application that also guarantees the certainty of transfer pricing whatever the unilateral, bilateral or multilateral nature of the agreements, depending on the number of parties involved. This is followed by the full responsibility of the Financial Administration, which is then responsible for ensuring the accurate application of the Advanced Pricing Agreements.

Certainty has always inspired agreements between transactional income contributors and national financial administrations, even if in this case they are not inspired by OECD models. The Italian choice to dispose of and regulate the Tax Advance Agreements was significant, indicating a high degree of national application. This is to qualify or quantify various types of transnational income, including the most significant and important types of transnational income and the related business locations for tax purposes.

On the one hand, the taxpayer's freedom of initiative to promote the procedure for concluding an Agreement with an original tax cost, staggered according to turnover, is significant, and, on the other hand, the relative responsibility of the Tax Administration to admit in advance, and then accept, the taxpayer's proposal to enter into an Advance Tax Agreement.

Keywords: transfer pricing agreement, quantification agreement, advanced pricing agreement, transnational income agreement, national agreement on qualification and quantification, advance tax agreement, method of completion, activation cost.

A RESPONSABILIDADE FISCAL, O ESG E OS CUSTOS DE CUMPRIMENTO DAS EMPRESAS: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO EM PORTUGAL

✉ (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/9>)

CIDÁLIA LOPES*

1. Introdução

Os desafios ao Estado Fiscal encontram-se hoje acentuados com a globalização, a digitalização e os novos desafios ambientais, sociais e de *governance* (ESG-*Environmental, Social and Governance*). Assim, o tema que escolhi para a minha intervenção versa sobre “a responsabilidade fiscal, o ESG e os custos de cumprimento das empresas” num mercado global onde as preocupações em torno da globalização, do digital e do ESG, se têm tornado o centro da atenção dos decisores fiscais e da comunidade em geral.

A intenção de tornar os sistemas fiscais mais transparentes e mais responsáveis, a promoção de justiça fiscal, de um ambiente tributário mais favorável e de um crescimento económico mais sustentável surgem como preocupações recentes dos decisores de política fiscal e das instituições, em especial da OCDE e da Comissão Europeia. Esta preocupação vai ao encontro do conceito de responsabilidade fiscal.

* Docente do ISCAC – Coimbra Business School, PhD em Gestão pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. ORCID: 0000-0002-7345-4885.

A conferência “Desafios ao Estado Fiscal” é um reconhecimento da vasta obra do Professor Doutor José Casalta Nabais, dedicada aos desafios e aos limites do Estado Fiscal. Agradeço, assim, o convite que me foi endereçado pela Doutora Matilde Lavouras para nela participar, homenageando o Professor Doutor José Casalta Nabais, com o qual tive o privilégio de muito aprender, em especial nas suas muitas e célebres intervenções que versaram sobre os direitos fundamentais dos impostos.

A responsabilidade fiscal empresarial encontra-se relacionada com o atual mercado global e digital, e a consequente expansão das grandes empresas multinacionais. Estas empresas podem beneficiar de vantagens fiscais resultantes da utilização de ordenamentos jurídicos distintos, tendo como objetivo último a redução ou mesmo eliminação do montante de imposto a pagar, recorrendo, para o efeito, a diferentes técnicas de planeamento fiscal agressivo.

Assistimos, assim, à necessidade de reforço de medidas de luta contra a fraude e a evasão fiscais, bem como pela adoção de medidas que responsabilizem estas empresas em matéria fiscal.

Neste sentido, a economia atual encontra-se a seguir um caminho por uma maior transparência e sustentabilidade, incluindo a área fiscal. As empresas que não seguirem este caminho serão certamente penalizadas, ainda que possa ser uma penalidade não financeira, como a reputação, o que afeta os investidores, o público em geral, e, em última análise, a própria empresa, em particular as que são abertas ao mercado.

A assinatura do Acordo de Paris, em 2015¹, e a divulgação dos objetivos de desenvolvimento sustentável 2030 das Nações Unidas, deu destaque ao movimento ESG (*Environmental, Social and Governance*) e chamou a atenção da comunidade. Os impostos encontram-se mencionados no objetivo de desenvolvimento sustentável 17 como uma matéria fiscal fundamental para os diferentes países obterem receitas por forma a serem eles próprios também sustentáveis.

Numa fase inicial deste movimento, os impostos ficaram à margem, sendo o foco as matérias ambientais (E) e as matérias Sociais (S). Porém, após as Nações Unidas terem identificado os impostos como um recurso financeiro essencial dos Estados para atingir os objetivos de desenvolvimento sustentável 2030, os impostos passaram a merecer destaque.

A ideia do pagamento dos impostos enquanto um dever e uma obrigação declarativa de cumprimento fiscal, destinado essencialmente ao financiamento de despesas públicas, está a transformar-se muito rapidamente. Existe, hoje, mais do que nunca, uma enorme pressão

¹ O Acordo de Paris, negociado por 196 países, sobre alterações climáticas foi assinado em 22 de abril de 2016 e ratificado pela União Europeia em 5 de outubro de 2016. Trata-se do primeiro acordo universal e juridicamente vinculativo na matéria. Cfr. Decisão (EU) 2016/1841 do Conselho, de 5 de outubro 2016, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/1>

pública para reprimir comportamentos evasivos, responsabilizando as empresas e incentivando a divulgação, de forma transparente, das suas estratégias fiscais, bem como da sua contribuição fiscal para a comunidade onde estão inseridas.

O papel dos impostos nas práticas ESG estão, então, diretamente relacionados com o governo e a capacidade de a empresa estabelecer e divulgar uma estratégia fiscal, evitando multas e juros, assegurando o cumprimento de todos os impostos, e mantendo, assim, uma boa reputação junto dos investidores e do mercado.

O Fundo Monetário Internacional (FMI) emitiu um Código de Boas Práticas em Transparência Fiscal² que recomenda a adoção de quatro princípios por parte das empresas em relação aos impostos: transparência; informação disponível; preparação, execução e divulgação; e controlos internos.

A OCDE, nos últimos anos, tem empreendido esforços no sentido de reforçar o combate à erosão das bases tributáveis. Neste sentido, em 2014, a OCDE publicou o Relatório BEPS - *Plano de Ação para Reforçar a Luta contra a Fraude, a Evasão e o Planeamento Fiscal Agressivo (Base Erosion, Profit Shifting)*³, com 17 medidas fiscais recomendadas como *Good Practices* para combater a evasão fiscal na economia global e digital.

Mais recentemente, em 2021, o Relatório BEPS 2.0⁴, relativo à erosão da base tributável, pretende assegurar que os grandes grupos multinacionais paguem a justa quota parte de imposto, garantindo uma tributação mínima de 15% (imposto mínimo sobre os lucros). Por forma a atingir estes objetivos, a OCDE sublinha a troca de informação fiscal entre os diferentes países como crucial.

O Relatório BEPS constituiu uma mudança de paradigma no cumprimento fiscal. Contém quinze ações destinadas ao combate à evasão fiscal por parte das empresas que usam práticas fiscais agressivas, aproveitando as vantagens inerentes da nova economia digital e global. Entre as quinze ações, destacamos a ação doze intitulada “*Solicitar*

² O Código de Transparência Fiscal encontra-se disponível em: <https://www.imf.org/en/data>

³ Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>

⁴ Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>

que os contribuintes divulguem acordos de planeamento fiscal agressivo”, a qual se tornou um forte contributo para a transparência fiscal e para a promoção da responsabilidade fiscal das empresas. A ação doze veio recomendar a boa prática de divulgação dos esquemas de planeamento tributário agressivo por parte dos contribuintes, bem como, e em simultâneo, a cooperação e a partilha de informação entre as administrações tributárias internacionais (OCDE, 2015; 2019; 2022).

Em 2015, a Comissão Europeia no seu *Plano de Ação para uma Tributação mais Equitativa e Eficaz das Empresas na União Europeia*⁵ sugere um conjunto de medidas para uma tributação mais justa, onde sublinha a necessidade de promover uma maior transparência fiscal.

A Comissão Europeia considera, então, que a promoção da coordenação nacional e internacional entre os países e a troca de informações fiscais são pilares fundamentais.⁶

Em 2016, a Comissão publicou a Diretiva *Tax Avoidance Directive* (2016/1164),⁷ com o objetivo de combater o planeamento fiscal agressivo, promover a transparência fiscal, e o pagamento justo de impostos, apelando a boas práticas de Responsabilidade Social Empresarial⁸.

Mais recentemente, em 2021, a União Europeia publicou a Diretiva 2021/2101 (Diretiva CBCR)⁹, a qual respeita à divulgação de

⁵ COM(2020) 312 final - Uma tributação justa e simples que apoie a estratégia de recuperação, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020DC0312&from=PT>

⁶ A troca de informações trata-se de um mecanismo de extrema importância no que se refere à promoção da justiça fiscal na distribuição do esforço no pagamento dos impostos. Portugal detém instrumentos capazes de promover a transparência fiscal e reduzir a fraude e evasão fiscais nomeadamente a troca automática de informações, o reporte de mecanismos de planeamento fiscal agressivo, entre outros. A título de exemplo, segundo o Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneira (2021), Portugal recebeu 931.038 trocas automáticas de informação e enviou mais de 1,9 milhões de euros.

⁷ Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32016L1164>

⁸ Em Portugal, as linhas orientadoras desta Diretiva foram transpostas a 6 de julho de 2020, através da Lei n.º 24/2020.

⁹ Diretiva (UE) 2021/2101 do Parlamento Europeu e do Conselho de 24 de novembro de 2021 que altera a Diretiva 2013/34/UE no que respeita à divulgação de informações relativas ao imposto sobre o rendimento por determinadas empresas e sucursais. Disponível em: <http://data.europa.eu/eli/dir/2021/2101/oj>

informações fiscais relativas ao imposto sobre o rendimento, numa lógica país a país, a qual deverá entrar em vigor no próximo ano.¹⁰ Em síntese, esta Diretiva, frequentemente designada de Diretiva CBCR, visa aumentar a transparência das multinacionais, exigindo que determinados grupos, com receitas superiores a 750 milhões de euros, divulguem, publicamente, num relatório específico, o imposto sobre o rendimento que pagam.

No mesmo sentido, em 2019, a *Global Reporting Initiative* (GRI) desenvolveu um primeiro padrão global de reporte de transparência em matéria fiscal (GRI - 207).¹¹ Esta entidade GRI pretendeu apoiar na divulgação transparente dos impactos das empresas no plano económico, ambiental, social e de governo (ESG), através de um conjunto de normas de sustentabilidade,¹² como a GRI 207, para o caso dos impostos, a qual será objeto de análise no presente estudo.

Em 2020, o Fórum Económico Mundial divulgou um Livro Branco¹³ com indicadores comuns em matéria de sustentabilidade, tendo feito dos impostos uma componente principal destas divulgações e incluindo um reporte fiscal abrangente numa perspetiva de divulgação do peso total dos impostos suportados (*total tax contribution*).

Na atualidade, existem também cada vez mais agências de notação de risco a incluir nas suas avaliações a divulgação de matérias fiscais, como é o caso do indicador *Dow Jones Sustainability Index* (DJSI).¹⁴ Assim, as empresas que não seguirem estas práticas de divulgação fiscal poderão ser penalizadas por estas agências de notação de risco.

Se é verdade que a exigência de maior reporte e divulgação fiscal é importante para combater planeamento fiscal agressivo, não é menos verdade que pode conduzir a maiores custos de cumprimento para as empresas.

¹⁰ Adicionalmente, mais recentemente foi apresentada uma proposta de Diretiva para a comunicação de informações sobre a sustentabilidade das empresas, a qual vem alterar a atual Diretiva para o reporte de informação não financeira e que se espera que inclua indicadores fiscais sobre transparência fiscal e planeamento fiscal não agressivo.

¹¹ GRI 207 – The new global sustainability reporting standard for tax. Disponível em: <https://www.globalreporting.org/standards/media/2482>

¹² Estas normas são atualmente utilizadas por mais de 10 000 entidades, em mais de 100 países, enquanto estrutura de reporte de informação não financeira.

¹³ Disponível em: www.weforum.org

¹⁴ O índice DJSI é um indicador que mede a performance de sustentabilidade das 500 maiores empresas, em 20 países do mundo. Disponível em: www.spglobal.com

O presente artigo é, assim, uma reflexão sobre o novo paradigma de cumprimento fiscal ESG, a responsabilidade fiscal, e os custos de cumprimento das empresas. Para o efeito procedemos, em primeiro lugar, a uma breve revisão de conceitos e, em segundo, a uma análise exploratória das práticas recentes de divulgação e reporte fiscal das empresas portuguesas que integram o índice PSI 20, utilizando a informação disponível nos relatórios de sustentabilidade publicados e disponíveis.

2. A responsabilidade fiscal e os custos de cumprimento das empresas

A responsabilidade fiscal das empresas assume-se como uma prática contrária a comportamentos fiscais ilegítimos, evasão e fraude fiscal, procurando antes assegurar a promoção de uma transparente e rigorosa gestão fiscal.

O conceito de bom governo fiscal das empresas não é novo. Myron S. Scholes, Mark A. Wolfson (1992) sublinham tratar-se de um “conjunto de boas práticas que envolvem os setores estratégicos da empresa, como o fiscal, o contabilístico e jurídico. O seu principal objetivo é usar a tributação de forma estratégica e não apenas burocrática, reduzindo riscos de erros fiscais e aumentando a lucratividade da empresa, por meio do cumprimento das suas obrigações tributárias (...)” regendo-se por princípios como a transparência, a equidade, o cumprimento fiscal e a prestação de contas.¹⁵ Posteriormente, a moralidade e a ética fiscais foram igualmente tidas como importantes para um planeamento fiscal consciente e um *compliance efetivo* das obrigações fiscais.

Neste sentido, é nosso entendimento que uma maior responsabilidade fiscal pode implicar custos de *compliance* mais elevados, pois as empresas incorrem em maiores custos de tempo e monetários por forma a assegurar o cumprimento das obrigações inerente à sua própria estratégia fiscal.

Os custos de cumprimento das empresas, tema a que já nos dedicamos em muitas ocasiões¹⁶, correspondem quer ao tempo gasto

¹⁵ Para mais desenvolvimentos sobre o conceito de governança fiscal ver, entre nós, DOURADO, Ana Paula *Governança Fiscal Global*, Coimbra: Almedina, 2018.

¹⁶ A existência de qualquer imposto introduz, como é sabido, uma diversidade de custos, quer para o sector privado, quer para o sector público. Entre eles estão os

internamente pelos colaboradores da empresa, e valorado em dinheiro, quer ao valor dos honorários dos consultores externos para o cumprimento fiscal das suas obrigações.

A literatura económica que versa sobre os custos de cumprimento fiscais distingue também os custos involuntários dos custos voluntários.

Os custos de cumprimento fiscal involuntários são aqueles que o contribuinte necessita obrigatoriamente de suportar para cumprir com as suas obrigações fiscais. Por sua vez, os custos voluntários são os custos de planeamento fiscal incorridos pelo contribuinte de modo a gerir o pagamento de impostos. Estes últimos incluem aqui os designados custos de gestão e planeamento fiscal de uma empresa, os quais, não sendo obrigatórios, são incorridos por qualquer empresa com responsabilidade fiscal. Todavia, nos diferentes estudos sobre custos de cumprimento raramente é possível distinguir estes custos do total de custos incorridos.

As diferenças de metodologia, utilizada nos vários estudos sobre custos de tributação, tornam impossíveis conclusões e resultados claros sobre o nível e a natureza dos custos de cumprimento.

Todavia, uma conclusão unânime nos diferentes estudos é que os custos de cumprimento são, em termos absolutos, maiores para as grandes empresas, porém, em termos relativos, incidem proporcionalmente sobre as pequenas e médias empresas. (Lopes, 2008)

Outro resultado unânime aponta no sentido de os custos de tempo, do cumprimento das obrigações fiscais, apresentarem, ao longo dos últimos 10 anos, uma ligeira tendência para diminuir. Vejamos, a este respeito, a evolução e os resultados dos custos de cumprimento, *Paying Taxes*, da consultora PWC (2020),¹⁷ onde se comparam sistemas fiscais de 191 países do mundo, incluindo os custos de tempo do cumprimento fiscal.

custos de funcionamento do sistema fiscal (*tax operating costs ou running costs*), os quais são constituídos por um conjunto bastante amplo e diversificado de custos. São os custos do sector público (*administrative costs*) e os custos do sector privado (*compliance costs*). No que diz respeito ao sector privado temos os custos de cumprimento incorridos pelos contribuintes individuais e coletivos, onde neste último grupo se inserem as empresas. Para mais desenvolvimentos sobre este assunto ver LOPES, Cidália, *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal – os custos do cumprimento da tributação do rendimento*, Coimbra: Almedina, 2008.

¹⁷ PWC (2020) *Paying Taxes*, disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020.html>

	Nível de Fiscalidade (%)	Número de horas (horas)	Interações AT (média, ano)
Portugal			
2006	40	276	8
2021	39,9	243	8
Mundo			
2006	40	257	20
2021	40,5	156	20,5

FIGURA 1: Evolução dos custos de cumprimento das empresas 2006-2021

Fonte: PWC (2020) *Paying Taxes*

Da figura acima, observamos, em Portugal e também no resto dos países do mundo, uma diminuição do tempo gasto com o cumprimento das obrigações fiscais das empresas. Esta diminuição é justificada, em parte, pelo uso das novas tecnologias quer por parte do contribuinte, através do preenchimento *online* das declarações, quer da Autoridade Tributária, a qual recorre cada vez mais às plataformas *online* na recolha e na cobrança de impostos. Todavia, segundo a OCDE (2022), a taxa de preenchimento das declarações fiscais das empresas dentro do prazo tem diminuído passando de 81%, em 2015, para 78%, em 2019, o que justificar-se por motivos diversos, entre eles, a predisposição a cumprir, a complexidade do cumprimento, e um planeamento fiscal mais agressivo por parte das empresas.

A preocupação em torno da evasão e fraude fiscal conduziu diversas instituições e entidades, tais como a OCDE e a EU, a reforçarem os instrumentos de combate à fraude e evasão fiscal, através de mecanismos diversos, entre eles, um reforço de um comportamento fiscal consciente e justo (*fair share of taxes*) por parte dos grandes grupos multinacionais.

Torna-se, então, necessário efetuar uma gestão fiscal que repreenda comportamentos de fuga ao fisco e práticas fiscais ilegítimas e agressivas como a corrupção, a fraude, o abuso, a evasão fiscal e o planeamento fiscal agressivo.

A boa gestão fiscal das empresas encontra-se, assim, alinhada nas práticas ESG e inclui, entre outros, os seguintes aspetos: i) o cumprimento de todas as obrigações fiscais; ii) a gestão de riscos fiscais; iii) o planeamento tributário; iv) e um bom relacionamento com a administração fiscal e os restantes *stakeholders* da sociedade.

<i>Tax Environment</i> E	<i>Tax Social</i> S	<i>Tax Governance</i> G
Impostos ambientais	Carga fiscal total	Política ESG alinhada com cumprimento fiscal
Subsídios Verdes	Esquemas de planeamento fiscal	Reporte fiscal e comunicação com <i>stakeholders</i>
Cumprimento regulatório		

FIGURA 2: Tributação e ESG (Environmental, Social and Governance)

As novas exigências de responsabilidade fiscal, materializadas num reporte não financeiro mais alargado (*ESG in taxation*), passaram a ser uma oportunidade para as empresas evidenciarem o seu papel no ambiente (*dimensão ambiental -E*) e a sua missão na sociedade (*dimensão social-S*), criando uma ligação maior entre a responsabilidade dos gestores (*dimensão de governo-G*) e a transparência das suas estratégias, incluindo a fiscal, conforme evidenciado na figura acima.

Nos últimos anos, cada vez mais consumidores têm preferido consumir bens e serviços de empresas transparentes em relação a práticas ESG. Existem estudos de mercado, como o da McKinsey (2020),¹⁸ que sugere que mais de 80% dos consumidores nos EUA prefere consumir bens e serviços de empresas transparentes e alinhadas aos seus valores de vida.

É assim que a dimensão ESG confere aos negócios ética e confiança. Nesse sentido, os consumidores e investidores têm a consciência de que os impostos pagos retornam para a sociedade em forma de programas de bem-estar e melhorias diversas.

Desta forma, as empresas ao efetuarem o pagamento dos seus impostos atempadamente mostram que estão cumprindo com as suas responsabilidades sociais, ambientais e fiscais e, conseqüentemente, investindo numa sociedade melhor.

O papel do imposto para o ESG, no que se refere à dimensão ambiental (*E*), tem vindo a assumir importância. Por exemplo, um decisor de política fiscal pode tributar determinados bens e serviços como forma de incentivar comportamentos mais sustentáveis. É o exemplo da pegada de carbono, na medida em que as empresas, capazes de diminuir a sua pegada de carbono, podem ser recompensadas com uma

¹⁸ Disponível em: www.mckinsey.com/insights/consumidores

diminuição nos seus impostos. Ao invés, empresas que poluem rios, utilizam recursos naturais de forma inadequada ou que não adotam medidas sustentáveis, podem ser penalizadas com o aumento de impostos e até mesmo multas.

Adicionalmente, assim como na dimensão social, o imposto cobrado pode ser utilizado para financiar projetos promotores de uma maior sustentabilidade.

A transparência em matéria fiscal é cada vez mais exigida e valorizada pelos *stakeholders*, entre os quais os investidores, os media, os trabalhadores e a sociedade civil. Num estudo recente de Alexander et. al (2022) conclui-se que as empresas com melhores registos ESG superaram os seus concorrentes, quer quando os mercados começaram a cair em resultado da pandemia Covid 19, quer em períodos de recuperação.

Uma maior responsabilidade fiscal obriga as empresas a compreenderem a carga fiscal a que estão sujeitas, a identificarem os seus principais riscos fiscais, e a definirem uma estratégia fiscal para acompanhamento e monitorização do cumprimento fiscal e dos seus riscos.

Existem diversas organizações internacionais que impulsionaram a divulgação de informação não financeira, incluindo informação fiscal. Neste último caso, assume particular destaque a *Global Reporting Initiative* (GRI) e a norma GRI 207 – Impostos, a qual entrou em vigor em 1 de janeiro de 2021.

A norma GRI - 207 contém as orientações para as empresas reportarem informação relacionada com os impostos e os seus impactos na atividade da empresa. Pretende-se que uma organização divulgue informação sobre a sua carga fiscal, riscos e estratégia fiscal país por país.

GR 207	REQUISITOS DE DIVULGAÇÃO
GR 207 - 1	Abordagem ao imposto
GR 207 - 2	Governança fiscal, controle e gestão de risco
GR 207 - 3	Relação fiscal entre as partes interessadas e gestão fiscal
GR 207 - 4	Relatório por país

FIGURA 3: Requisitos de divulgação em matéria fiscal GR 207

Em particular, a GRI – 207, com orientações de divulgação fiscal, vem trazer comparabilidade entre as empresas e suporte à divulgação

pública, país a país, da carga fiscal associada às jurisdições onde as empresas desenvolvem a sua atividade, exigindo um extenso reporte de informações, tais como a política/estratégia fiscal da empresa, a sua posição em termos de riscos fiscais e gestão dos mesmos, os impostos suportados e as retenções na fonte efetuadas.

Embora o reporte da informação não financeira de acordo com as normas GRI - 207 seja voluntário, as empresas que comuniquem ao mercado que o seu reporte não financeiro é efetuado de acordo com o *standard* GRI terão de incluir a informação exigida pela GRI - 207 nos seus relatórios de sustentabilidade, a partir de 1 de janeiro de 2021, no caso de os impostos serem considerados, pela gestão da sua empresa, um tema material e relevante.

Neste ponto, entendemos refletir sobre o eventual impacto destas novas obrigações de reporte fiscal nos custos de *compliance*, dado as empresas poderem incorrer em maiores custos de tempo ou monetários, por forma a assegurar o reporte e o cumprimento fiscal inerente à estratégia fiscal definida.

Assim, interessa agora saber se as empresas portuguesas adotaram, em 2021, voluntariamente as orientações da GRI 207 – impostos, no seu reporte não financeiro. Para o efeito, iremos recorrer a uma análise exploratória qualitativa do tipo de informação divulgada nos relatórios de sustentabilidade das empresas cotadas em Bolsa no Índice PSI 20, procurando aferir sobre os requisitos da informação divulgada no âmbito da GRI 207.

Os relatórios de sustentabilidade, também muitas vezes designados de relatórios ESG, foram escolhidos agora como importantes instrumentos de apoio na avaliação da performance e do compromisso das empresas em relação às questões ambientais, sociais e de governo (ESG), em especial na sua dimensão fiscal.

3. A responsabilidade fiscal em Portugal: análise exploratória das empresas cotadas no índice PSI 20

A adoção voluntária de práticas de divulgação fiscal, recomendadas na GRI 207 – impostos, constitui o objeto da nossa análise nesta seção. Recorremos para o efeito a uma análise qualitativa e exploratória da informação não financeira divulgada, em Portugal, nos relatórios de sustentabilidade das 17 empresas que integram o índice PSI 20.

Assim, no nosso estudo exploratório, classificámos, numa fase inicial, a informação não financeira, presente nos relatórios de sustentabilidade das empresas do PSI 20, em três categorias: informação ambiental, informação social, e informação fiscal.

Divulgação de informação não financeira	Número de Empresas PSI 20
Ambiental	16
Social	16
Fiscal (GRI 207)	11

FIGURA 4: A divulgação de informação não financeira nas empresas do PSI 20

Do total de 17 empresas cotadas que integram o índice PSI 20, observou-se que apenas 11 empresas divulgam informação fiscal de acordo com as orientações do GRI 207.

De seguida, classificámos o reporte fiscal das empresas de acordo com o nível de divulgação em: divulgação elevada; divulgação média; e divulgação reduzida. Para o efeito, analisámos o cumprimento, por parte das empresas, das quatro recomendações presentes no GRI 207 - impostos: 1) política e estratégia fiscal; 2) governação fiscal; 3) relação e partes interessadas; 4) carga fiscal país a país.

No caso de a empresa preencher três ou quatro recomendações do GRI 207, a sua divulgação foi classificada como elevada. Se cumprir com dois requisitos, a divulgação foi considerada média e, por fim, a divulgação é reduzida se apenas preencher uma recomendação ou nenhuma.

Em resultado, verificámos que a maioria das empresas não agrega e divulga toda a informação fiscal prevista nos quatro parâmetros da GRI 207, conforme se apresenta na figura seguinte.

Divulgação Fiscal GRI 207	Número de Empresas
Elevada	3
Moderada	2
Reduzida	6
Total	11

FIGURA 5: A divulgação fiscal das empresas do PSI 20 de acordo com GRI 207

Observamos, da figura acima, que 27% (3 em 11) das empresas divulgam informação detalhada sobre o seu contributo fiscal para a

sociedade, em especial a carga fiscal incorrida, a estratégia fiscal, a governação fiscal, o relacionamento com as partes interessadas e a carga fiscal país para país. Adicionalmente, 18% das empresas (2 em 11) divulgam informação fiscal de forma moderada, e 54% (6 em 11) reportam informação fiscal de forma reduzida, divulgando apenas a política fiscal da empresa, de forma sucinta, no âmbito da informação financeira e do Relatório Gestão e Contas.

Adicionalmente, na Figura 6, verificamos que não existe uma regra uniforme de divulgação de informação fiscal, seguida pelas empresas, nem na forma nem no conteúdo de divulgação fiscal. Todavia, podemos observar que existem empresas que dedicam maior atenção ao tema, se atendermos ao número de páginas dedicado a este assunto, nos Relatórios de Gestão e Contas, conforme podemos observar na Figura 6.

As preocupações recentes em torno da sustentabilidade conduziram a uma mudança no paradigma do reporte fiscal enquanto obrigação declarativa para as empresas. Existe hoje uma grande pressão para as empresas divulgarem de forma transparente as suas práticas fiscais e a sua contribuição para a sociedade em geral.

As exigências de maior reporte fiscal podem refletir-se em mais custos de cumprimento fiscal para as empresas, conduzindo a uma inversão da tendência, dos últimos 10 anos, de diminuição dos custos de contexto.

A questão fundamental aqui reside em saber se, e em que medida, estes custos de reporte ESG deverão ser suportados pelo Estado/sector público ou, ao invés, pelos contribuintes/empresas/sector privado.

Podemos estar aqui perante uma falsa dicotomia, pois todas as tarefas que incumbem ao Estado implicam um custo, o qual vai ser suportado pelo contribuinte. Assim sendo, o que se pretende saber é identificar a forma mais eficiente de cobrar impostos com o mínimo de custo.

No âmbito das práticas de ESG e de maior responsabilidade fiscal empresarial, para se conseguir a minimização dos custos de tributação pode recomendar-se que a repartição dos referidos custos se oriente no sentido de mais elevados custos de administração e menores custos de cumprimento, traduzidos em menores custos de divulgação fiscal, e para um mesmo nível de custos de funcionamento do sistema fiscal.

É que, se quanto aos custos de administração se pode considerar que os mesmos serão distribuídos entre os indivíduos segundo a forma socialmente considerada mais desejável, os custos de cumprimento, pelo contrário, incidem e são suportados, muitas vezes, de forma desigual, podendo tornar-se um obstáculo ao investimento e ao crescimento sustentável das empresas.

Empresas Psi 20	Número de Páginas De Divulgação Informação Fiscal	Conteúdos das Notas Divulgação Fiscal
A	1	1 – Política fiscal 2 – Abordagem tributária
B	5	1 – Política fiscal 2 – Carga Fiscal e impostos 3 – Tributação específica do setor financeiro
C	1	1 – Políticas sociais e fiscais
D	6	1 – Política fiscal e transparência fiscal 2 – A pegada fiscal 3 – Estratégia fiscal 4 – Carga fiscal e impostos 5 – Tributação específica do setor energético 6 – Divulgação de informação fiscal 7 – Gestão e controlo do risco fiscal
E	6	1 – Política fiscal
F	1	1 – Política fiscal
G	2	1 – Política sociais e fiscais 2 – Informação fiscal 3 – Princípios fiscais orientadores 4 – Avaliação do risco fiscal na tomada de decisões 5 – Gestão do risco no cumprimento de obrigações fiscais 6 – Cumprimento das obrigações fiscais 7 – Gestão de inspeções e contencioso fiscal 8 – Boas praticas e informação fiscal
H	1	1 – Política fiscal 2 – Gestão fiscal responsável
I	1	1 – Políticas sociais e fiscais
J	1	1 – Política fiscal e informação fiscal
L	4	1 – Responsabilidades e obrigações fiscais 2 – Riscos legais, fiscais e regulatórios

FIGURA 6: A divulgação de informação fiscal das empresas portuguesas PSI 20

4. Notas Conclusivas

Da análise efetuada anteriormente podemos, em síntese, concluir o seguinte.

O mundo hoje está em mudança e instituições internacionais diversas encontram-se a desenhar um caminho de maior transparência e de maior sustentabilidade (ESG), incluindo a sustentabilidade fiscal (Tax ESG).

Neste sentido, a *Global Reporting Initiative*, GRI 207 sobre impostos, recomenda às empresas a divulgação, nos seus relatórios de sustentabilidade, dos seguintes itens: i) política e estratégia fiscal da empresa; ii) posição e riscos fiscais da atividade; iii) envolvimento de stakeholders; iv) e carga fiscal país a país (*total tax contribution*).

As práticas ESG e as exigências de reporte fiscal tem vindo a assumir destaque no contexto internacional, e Portugal não é exceção. Do estudo exploratório realizado em Portugal, e no que toca às empresas que integram o índice PSI 20, 64% das empresas divulgam informação fiscal (*Tax ESG*), e 17% destas empresas divulgam já muito em linha com as orientações da GRI 207. Não obstante, não se observou ainda uma uniformização dos conteúdos de reporte de informação fiscal, no âmbito das novas praticas ESG.

É nosso entendimento que a análise do impacto das novas exigências de divulgação fiscal nos custos de cumprimento das empresas deverá ser ponderada, em especial tendo em conta que, por mais transparentes que sejam os custos de cumprimento, estes tendem a gerar maiores ressentimentos e resistências do que os custos de administração.

Resumo: O presente artigo analisa a relação entre as novas obrigações de cumprimento fiscal em ESG (*Environmental/Social/Governance*) e os custos de cumprimento das empresas. Procedemos, assim, a uma revisão de conceitos de responsabilidade fiscal e, em seguida, a uma análise exploratória das práticas recentes de divulgação fiscal das empresas portuguesas que integram o índice PSI 20. Concluimos que as novas exigências de divulgação fiscal nos custos de cumprimento das empresas deverão ser ponderadas, em especial tendo em conta que, por

mais transparentes que sejam os custos de cumprimento, estes tendem a gerar maiores ressentimentos e resistências do que os custos de administração.

Palavras-chave: ESG, custos de cumprimento, impostos

Abstract: This paper analysis the new ESG (Environmental/Social/Governance) businesses tax compliance obligations and their costs. Thus, we proceed to a review of the concepts of fiscal responsibility and, then, to an exploratory analysis of the recent tax disclosure practices of Portuguese companies that are part of the PSI 20 index. We conclude that the analysis of the impact of the new tax disclosure requirements on companies' compliance costs should be pondered, in particular taking into account that, no matter how transparent compliance costs are, they tend to generate greater resistance than administration costs.

Keywords: ESG, compliance costs, taxes

[10]

EM BUSCA DE SOLUÇÕES NOS LITÍGIOS FISCAIS INTERNACIONAIS

O PROCEDIMENTO AMIGÁVEL, A CONVENÇÃO DE ARBITRAGEM E A RECENTE DIRECTIVA EUROPEIA SOBRE MECANISMOS DE RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS EM MATÉRIA FISCAL

🔗 <https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/10>

MARIA ODETE OLIVEIRA*

Nota prévia

A minha amizade e consideração intelectual pelo Prof. Doutor José Casalta Nabais vem de há muitos anos, desde que iniciei a minha colaboração com o Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho (IDET) da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra até agora, em que com ele tenho partilhado a coordenação do curso de pós-graduação em Direito Fiscal das Empresas, passando pela sua concordância em integrar, como arguente principal, as minhas provas de doutoramento em Direito Financeiro e Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de Santiago de Compostela. Ao seleccionar o tema para o Colóquio, em sua homenagem, sobre os Desafios ao Estado Fiscal, pensei num tema que testemunhasse os desafios que a comunidade fiscal global enfrenta com a expansão dramática de

* Economista. Jurista. Investigadora do CEAD. ORCID: 0000-0002-3509-5439.

Texto que serviu de base à intervenção no Colóquio “Desafios ao Estado Fiscal”, realizado na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, nos dias 29 e 30 de Setembro de 2022.

disputas fiscais transfronteiriças em áreas de controvérsia historicamente activas, como preços de transferência e estabelecimentos permanentes, mas também as novas áreas que nesse mesmo contexto estão no horizonte, desde a tributação do mundo digital às consequências que derivem das reformas tributárias que se perspectivam., Esta minha contribuição traduz, repito, a expressão sincera duma amizade duradoura e uma grande consideração intelectual pelo Doutor Casalta Nabais nas temáticas da fiscalidade.

1. Introdução

Ao longo das últimas décadas, e em resultado da globalização económica, tem-se assistido a uma enorme integração das economias nacionais, com o aparecimento de novos actores económicos à escala mundial, sejam eles pessoas singulares ou empresas multinacionais, de *per si* ou integradas em grandes grupos económicos. Nesse ambiente, sem fronteiras, resultou muito alargada a necessidade de contacto dos operadores com diferentes sistemas fiscais, alguns dos quais criados e utilizados com o objectivo de atrair as actividades económicas que se possam compatibilizar com uma maior mobilidade de actuação.

Em consequência, os tratados fiscais, com destaque para os informados pela Convenção Modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)¹, visando assegurar uma tributação consistente com os princípios de direito fiscal internacional aceites, afastando situações de não tributação ou de dupla tributação, têm ganho uma importância crescente, tanto para a preservação das receitas fiscais dos Estados envolvidos como para redução dos custos para pessoas e empresas, resultantes de um tratamento fiscal inconsistente dos rendimentos, mormente de situações de dupla tributação.

Os tratados fiscais servem, porém, muitos outros propósitos para além do de prevenir, eliminar ou mitigar a dupla tributação, como sejam os de atrair investimentos estrangeiros, aumentar a assistência

¹ Como modelos principais de Convenções destinadas à eliminação da dupla tributação, além do da OCDE, deve ser referido também o Modelo da Organização das Nações Unidas, este referindo-se expressamente a um Modelo de Convenção de Dupla Tributação entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, cujas diferenças com aquele são poucas mas, em certos aspectos, significativas, com o objetivo de garantir maior competência tributária ao Estado de fonte.

mútua e cooperação administrativa entre os Estados ou proteger contra situações de discriminação². E, porque as legislações nacionais da tributação do rendimento dos Estados diferem, os tratados fiscais resultam necessários para articular a aplicação da legislação tributária nacional do Estado da residência com a do Estado da fonte, repartindo entre ambos os direitos tributários, para isso estabelecendo os adequados “semáforos” às soberanias tributárias, com o auxílio de um conjunto de regras interpretativas, deles constantes ou dos comentários a seu propósito feitos³.

De facto, e em termos gerais, existem duas categorias principais de casos com que as regras fiscais internacionais têm de lidar: a tributação de pessoas de fora de um país (não residentes) mas que trabalham, realizam transações ou possuem bens ou rendimentos no país e a tributação das pessoas de um país (residentes) mas que trabalham, realizam transações ou possuem bens ou rendimentos no exterior. Os critérios mais usados neste contexto são o da “residência”, ligando de forma mais forte uma pessoa àquele país onde habitualmente reside e para o qual, mais beneficiando fruto da sua conexão pessoal e física com o território onde possui o domicílio, mais deve contribuir para os encargos públicos (distinção entre residentes e não residentes)⁴, e o critério da fonte ou origem dos rendimentos (fonte “doméstica” ou “estrangeira”

² O título da Convenção Modelo da OCDE, agora apenas Convenção Modelo de Tributação do Rendimento e Capital, foi sofrendo alterações. Em 1977, o título incluía referência expressa à eliminação da dupla tributação, mas o reconhecimento de que também a prevenção da evasão e fraude fiscal e a não discriminação estavam nos seus objectivos, levou a que, em 1992, fosse retirada aquela referência, embora reconhecendo que muito países membros da Organização mantinham nas suas Convenções quer a referência à eliminação da dupla tributação quer a ambas – eliminação da dupla tributação e prevenção da evasão fiscal. Em 2014, e em resultado do Projecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), alterou-se o título da Convenção decidindo nela incluir um preâmbulo (também como parte integrante da Convenção), explicitando que os objectivos da Convenção não se limitam à eliminação da dupla tributação sendo desejo dos Estados Contratantes a não criação de oportunidades para a não tributação ou para uma tributação reduzida através de fraude e evasão fiscais.

³ Os Comentários não têm efeito vinculativo para os Estados Contratantes, apresentando-se apenas como uma recomendação, e um dos principais elementos a considerar na interpretação das CDT, acabando por apresentar grande relevância para as administrações tributárias e tribunais.

⁴ CASALTA NABAIS, J. , *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal* , Coimbra: Almedina, 2008, 382 e ss.

conforme a sua obtenção é dentro ou fora de um país)⁵. À medida que a importância da dimensão internacional da tributação cresceu, gerou-se consenso internacional sobre a estrutura do regime informador dessa tributação – os residentes são tributados pela totalidade do rendimento auferido, tanto o internamente obtido como o obtido de fonte estrangeira e os não residentes limitam a sua obrigação tributária aos rendimentos que tenham origem nesse país⁶. Porque, no geral, nos rendimentos relativamente aos quais, o tratado reconhece o direito prévio do país de origem ao imposto, à tributação deste irá acrescer a tributação subsequente, do rendimento global, no país da residência, originar-se-á uma dupla tributação dos correlativos rendimentos (os já tributados no país de origem ou fonte), sendo, em consequência, exigido ao país de residência que elimine ou pelo menos minore significativamente a dupla tributação, regulamentando-se no tratado bilateral celebrado os métodos elegíveis para o efeito. Instrumental e complementarmente estabelece-se todo um conjunto de procedimentos administrativos, para garantir que essa e a restante disciplina do tratado sejam efetivas na sua aplicação, e resulte também salvaguardada a importante questão da não discriminação⁷, sem esquecer, obviamente, que sendo a capacidade contributiva, a medida da igualdade nos

⁵ Nem sempre é fácil fazer um recorte exato da noção de fonte. Não existe um critério geral que sirva para determinar, em todas as situações, onde foi exercida a atividade ou onde se deve ter por situado o bem ou facto gerador do rendimento, motivo porque na Convenção Modelo se opta pela designação de um Estado Contratante e o outro Estado Contratante.

⁶ Estas regras básicas são designadas respectivamente por princípios de residência e de fonte da tributação, conferindo ao país de residência um direito ilimitado de tributar o rendimento e, limitando o direito de tributar pelo país da fonte dos rendimentos. A competência tributária do país de origem é habitualmente maior em relação aos rendimentos “ativos” (negócios, profissões e emprego) e rendimentos de bens imóveis, e mínima quanto aos rendimentos “passivos” de intangíveis.

⁷ Segundo o artigo 24.º da Convenção Modelo da OCDE “Os nacionais de um Estado Contratante não devem estar sujeitos, no outro Estado Contratante, a qualquer tributação ou obrigação com ela conexa que seja diversa ou mais gravosa do que aquela a que estejam sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem nas mesmas circunstâncias, em especial no que se refere à residência. Não obstante o estabelecido no artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes”, o que representa uma ampliação do escopo dos tratados, na medida em que a última parte do dispositivo se aplica a todos os nacionais dos Estados Contratantes, enquanto o artigo 1.º do Modelo da OCDE limita os benefícios do tratado aos residentes dos Estados Contratantes.

seus contornos tributários, verificar-se-á sempre a impossibilidade de equiparação entre pessoas jurídicas residentes e não residentes. porque para os residentes o princípio da tributação assenta, como se disse, em bases universais (*worldwide income taxation*), ao passo que para os não residentes a tributação será feita de acordo com determinado elemento legal de conexão que associe o rendimento obtido com o território da fonte.

A aplicação concreta das normas inseridas nos tratados de dupla tributação, comporta amiúde dificuldades não despidiendas. A dificuldade não está no que dizem as suas disposições, mas no modo como elas são aplicadas no concreto, diferenciando-se entre as regras substantivas e os aspectos processuais da aplicação das mesmas, questões que muitas vezes se misturam, exigindo que aquelas sejam interpretadas antes de serem aplicadas.

Havendo termos não expressamente definidos no Tratado, para esse efeito, nenhum problema ocorrerá se ambos os Estados o conceituarem da mesma forma. O contrário, com diferentes significações gerará, indubitavelmente, conflitos, que pelas consequências que certamente resultarão em termos de alocação de receitas, conduzirão a litígios entre eles.

Algumas vezes, os Estados usam um Protocolo anexo ao Tratado, reproduzindo um acordo entre eles sobre disposições adicionais que se tornam parte integrante da Convenção, como pode ser o caso, entre outros, de entendimentos, interpretações sobre a forma como algumas das disposições daquela Convenção serão aplicadas por ambos os Estados, restrições de aplicação das normas a determinados regimes ou zonas territoriais.

Quando assim não acontece, não havendo Protocolo de acordo ou falhas no mesmo as dificuldades ou dúvidas decorrentes da interpretação do termo, poderão conduzir a litígios entre os Estados. Litígios sentidos quer pelas autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes quer dos contribuintes quando entendam que relativamente a eles, e numa concreta situação, as disposições da Convenção não estão a ser devidamente aplicadas, havendo uma tributação não conforme às disposições do Tratado e até mesmo uma efectiva ou potencial dupla tributação.

A verdade é que são ainda grandes as fragilidades que, na prática, a aplicação dos Tratados revela, conduzindo amiúde a litígios fiscais,

em prejuízo da respectiva utilização pelos contribuintes. Litígios fiscais que surgem, repete-se, quando duas ou mais jurisdições exercem o seu poder tributário de tal forma que o resultado se traduz numa violação das normas constantes dos tratados fiscais bilaterais (Convenções de Dupla Tributação ou simplesmente CDT) , multilaterais ou instrumentos de efeito equivalente (que visem a eliminação da dupla tributação), podendo surgir também, mesmo que se não verifique violação das normas das CDT, quando exista incerteza, ou mesmo desacordo, sobre a correcta aplicação das normas a casos concretos.

Sendo assim, uma grande parte das prováveis ocorrências de dupla tributação são tratadas facilmente e de forma quase automática através do recurso ao método para tal acordado na Convenção assinada entre os dois Estados. Mais relevantes nos litígios fiscais referidos, são as situações em que a tributação feita por um ou por ambos os Estados Contratantes é-o de forma não concordante com os normativos desses tratados, ou quando os Estados tenham dúvidas ou dificuldades na aplicação dos mesmos em concretas situações. São muito frequentes os casos de dupla residência de pessoas singulares, com as leis nacionais de ambos os Estados qualificam essa pessoa de residente por aplicação de diferentes critérios. Exigindo o Tratado que o contribuinte seja residente apenas em um dos dois Estados, ele fornece testes de aplicação sucessiva para a solução (artigo 4.º), a qual, todavia, fruto de diferentes apreciações das variáveis deles constante podem arrastar-se por longo tempo ou mesmo até não resultarem num acordo. Todavia, e como já se referiu, frequentes são também os casos que envolvem problemas conexos com a interpretação ou aplicação prática das disposições das Convenções, fruto de opiniões divergentes de cada um dos Estados contratantes quer sobre a interpretação dos conceitos que as fundamentam e delimitam quer sobre a forma como devam ser aplicadas numa concreta situação ou contexto (v.g. factos relevantes para a qualificação do rendimento ou divergências de caracterização no direito interno)⁸.

⁸ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição atualizada, Coimbra: Almedina, 2020, 36. “Qualificação é a operação que consiste na subsunção de um *quid* (objeto de qualificação) num conceito utilizado por uma norma (fonte da qualificação). A qualificação não se confunde nem com a interpretação da lei (premissa maior) nem com a interpretação do ato jurídico (premissa menor). Pressupõe realizadas estas operações e constitui a fase derradeira do processo de aplicação do direito e que consiste num juízo

O resultado é que o tempo que leva para que as “boas soluções” sejam acordadas, é muitas vezes inaceitavelmente longo e a ocorrência de casos que não são resolvidos satisfatoriamente vem aumentando significativamente. As razões são várias: ocorrem agora muitas mais transações comerciais internacionais sob a alçada do Tratado; muitas das autoridades fiscais designadas para a respectiva tramitação e resolução (as autoridades competentes) nem sempre dispõem de pessoal e tecnologia suficientes e tecnicamente adequados para lidar com o volume e a complexidade dos casos; ou ainda aquelas autoridades não concordam com a alocação da receita decorrente do funcionamento das regras distributivas da competência tributária, como amiúde ocorre com as matérias conexas com a temática de preços de transferência.

O aumento de casos não resolvidos atempada e satisfatoriamente, conduzem a correspondente aumento de litígios fiscais decorrentes.

É em todos estes questionamentos que os próprios tratados tributários preveem um procedimento específico, habitualmente designado de Procedimento Amigável (PA), como meio a utilizar pelas autoridades competentes dos dois Estados, através de consultas recíprocas, para resolver dificuldades, ou mesmo litígios, relativos à aplicação das CDT. Está previsto no artigo 25.º do Modelo da OCDE⁹, integrado posteriormente, e como adiante se analisará, pelo Instrumento Multilateral saído da Acção 14 do BEPS.

Na União Europeia, a Comissão, na Comunicação «Dupla Tributação no Mercado Único» (COM (2011) 712), define a dupla tributação como a «imposição de impostos comparáveis» por duas (ou mais) jurisdições fiscais relativamente ao mesmo rendimento tributável ou capital. Esta tributação pode estar relacionada com os casos de “dupla residência” ou com os casos de tributação tanto no Estado de residência como no Estado da fonte. Embora os Estados adotem medidas unilaterais, bilaterais ou multilaterais destinadas a eliminar a dupla tributação, o direito da UE não prevê nenhuma norma destinada a

de subsunção de um ato ou negócio jurídico concreto (uma vez interpretado) num conceito típico de ato ou negócio consagrado na lei tributária (uma vez interpretada)”. Nos comentários ao artigo 23.º da CDT Modelo, e a propósito desta temática, o parágrafo 32.2, alude-se a estes casos como aqueles “where the State of residence and the State of source classify the same item of income or capital differently for purposes of the provisions of the Convention”

⁹ E também da Convenção Modelo da ONU.

obrigar os Estados a eliminar a chamada dupla tributação «não discriminatória», uma vez que esta última, exactamente porque não discriminatória, não é abrangida pelo âmbito de aplicação das liberdades fundamentais. Dada, porém, as relevâncias da temática foram criados mecanismos com o objectivo de eliminação da dupla tributação. São eles a Convenção de Arbitragem e a mais recente Directiva de Resolução de Conflitos.

2. O procedimento amigável da Convenção Modelo da OCDE

Previsto no artigo 25.º da Convenção Modelo da OCDE¹⁰, cobre essencialmente duas áreas, permitindo que os Estados Contratantes se consultem para a resolução de casos concretos - aqueles em que um contribuinte considere que os actos de um ou de ambos os Estados Contratantes resultam, ou irão resultar, para si, numa tributação não conforme com o disposto na CDT (parágrafos 1.º e 2.º); e aqueles em que existam dificuldades ou dúvidas quanto à interpretação ou aplicação da CDT (parágrafo 3.º)¹¹. Naqueles, a iniciativa é do contribuinte que apresenta o caso ao Estado Contratante do qual é residente como “pedido de assistência de Procedimento Amigável” ou “pedido de assistência de autoridade competente”. Os exemplos mais comuns respeitam a preços de transferência (dupla tributação económica), ao conceito de estabelecimento estável ou permanente, a retenções na fonte e a situações de dupla residência. Nos segundos, a iniciativa é de uma das autoridades competentes dos Estados, respeitando, os casos mais comuns, à definição de um termo específico usado em uma CDT, ou aos procedimentos para dar aplicação a uma das suas disposições específicas (vg. certificação da residência de um contribuinte num dos Estados Contratantes).

¹⁰ E também da ONU.

¹¹ 1. *Se uma pessoa considerar que as acções de um ou ambos os Estados Contratantes resultem ou resultarão para ele em tributação em desacordo com as disposições desta Convenção, pode, independentemente das medidas previstas no direito interno destes Estados, apresentar o seu caso à autoridade competente de qualquer Estado Contratante. O caso deve ser apresentado no prazo de três anos a partir da primeira notificação da acção resultante da tributação em desconformidade com as disposições da Convenção.*

3. *As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão para resolver por mutuo acordo quaisquer dificuldades ou dúvidas resultantes da interpretação ou aplicação da Convenção. Eles também podem se consultar em conjunto para a eliminação de dupla tributação nos casos não previstos na Convenção.*

A disciplina do artigo 25.º da Convenção Modelo da OCDE, sobre o Procedimento amigável como mecanismo para dirimir os “desacordos” fiscais, não tem funcionado como seria desejável. Uma das principais deficiências apontadas é que o n.º 2 do artigo 25.º não impõe aos Estados Contratantes a obrigação de obterem um acordo ou assegurarem uma aplicação congruente das disposições da CDT¹², estabelecendo que eles apenas se devem “esforçar” para a sua resolução, de que resulta que as respectivas autoridades competentes carregam tão só o mero dever de usar os seus melhores esforços e não o dever de chegar a um resultado. Visto assim, o Procedimento Amigável consubstancia-se, a final, tão só num acto boa fé das autoridades competentes, sem quaisquer consequências ou mecanismos que permitam contornar a falta de consenso entre os Estados na resolução do conflito, podendo acabar mesmo numa absoluta omissão de acordo entre as autoridades competentes.

Além de que, com acordo ou sem ele, não há prazo para a conclusão do procedimento e, porque se trata de um procedimento intergovernamental, o contribuinte não tem participação no mesmo, desconhecendo, em geral, os motivos de acordo ou desacordo. Alega-se que a confidencialidade das comunicações de governo a governo é uma questão muito sensível entre dois Estados e, portanto, os contribuintes resultam excluídos da negociação do PA, limitando-se a solicitar o seu início.

Por outro lado, se é certo que os contribuintes gozam de alguma flexibilidade, na medida em que têm simultaneamente acesso ao PA e às vias internas de remediar “a situação”, acontece as mais das vezes que as soluções internas, unilaterais, não garantem a adequada e garantida eliminação da dupla tributação. Sirva de exemplo o caso *Pierre Boulez v. Commissioner*¹³ que envolvia a caracterização e qualificação de um determinado rendimento, acabando por resultar em dupla tributação, depois de as autoridades competentes dos EUA e da Alemanha serem

¹² 2. *A autoridade competente deve esforçar-se, se a objeção lhe parecer ser justificada e se não for capaz de chegar a uma solução satisfatória, para resolver o caso por mútuo acordo com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar a tributação que não esteja em conformidade com a Convenção. Qualquer acordo alcançado será implementado, não obstante qualquer tempo de limitação no direito interno dos Estados Contratantes.*

¹³ *Boulez v. Commissioner* - 83 T.C. 584 (1984)

incapazes de chegar a um entendimento via PA¹⁴. A questão é a de que as soluções legais domésticas envolvem apenas a autoridade competente nacional e o contribuinte, enquanto que o outro Estado Contratante, que não é parte na disputa, é ainda competente para seguir as suas normas jurídicas e tributar de acordo com elas.

Como quer que seja, e porque o PA continua a ser o meio mais utilizado nos litígios fiscais internacionais conexos com a dupla tributação, a sua falta de eficácia operativa sempre tem constituído grande preocupação da OCDE, a qual, no entanto, sempre tem mostrado grande relutância em fazer mudanças substanciais. Uma das tentativas OCDE de desenvolver o procedimento foi a da criação de um Manual (MEMAP) que contém 25 melhores práticas sobre a forma como os Estados podem gerir e aplicar o Procedimento, reconhecendo, porém, a própria OCDE que o que é descrito como “melhor prática” não é necessariamente sempre visto pelas autoridades competentes como a melhor abordagem para a resolução do problema ou caso, concretos, pelo que essas práticas não foram geralmente seguidas.

¹⁴ A questão era a de apurar se certos pagamentos recebidos por *Pierre Boulez* («Boulez»), constituíam *royalties* ou antes «compensação por serviços pessoais». Sendo *royalties*, então os pagamentos seriam isentos de imposto nos EUA ao abrigo da CDT entre os EUA e a Alemanha; se fossem caracterizados como compensação por serviços pessoais, então estavam sujeitos a imposto nos EUA.

Boulez era um diretor musical e maestro de orquestra de renome mundial, cidadão da França mas a residir na Alemanha em 1975. Celebrou um contrato com a *CBS United Kingdom, Ltd*, segundo o qual «todas as gravações principais, matrizes e registos fonográficos fabricados a partir delas, juntamente com as execuções nelas incorporadas, eram integralmente de propriedade da *CBS Records*, que solicitou os direitos autorais de todas as gravações. O contrato usava a terminologia «serviços» e «royalties» («*Por seus serviços prestados... pagaremos a você os seguintes royalties:...*»).

As duas autoridades competentes não conseguiram chegar a um acordo sobre o tratamento correto para fins de imposto sobre o rendimento. A posição da Alemanha era de que esses pagamentos constituíam «royalties», e como tais, segundo a CDT, eram tributáveis exclusivamente pela Alemanha. O *Internal Revenue Service*, assumiu tratar-se da prestação de serviços pessoais por Boulez nos EUA, aí tributável sob as disposições do mesmo.

Como rendimento por serviços pessoais e não royalties, os ganhos ficaram sujeitos ao imposto sobre o rendimento nos Estados Unidos, e também na Alemanha, onde Boulez residia, não obstante a existência de tratado entre os Estados Unidos e a Alemanha para evitar a dupla tributação.

Mas, e no entretanto, o volume e a complexidade dos casos com os quais o PA tem de lidar não cessou de aumentar, e em resposta, a OCDE, em 2008, entendeu dever rever o artigo 25.º, introduzindo nele uma cláusula de arbitragem como medida suplementar para resolução das disputas fiscais intergovernamentais não resolvidas por acordo via PA. O objectivo era o de acelerar a resolução dos casos, assegurar a eliminação da dupla tributação e melhorar a protecção jurídica do contribuinte. Dois aspectos principais retiram, porém, a pretendida eficácia da cláusula de arbitragem. Primeiro, a permissão de reserva aos Estados quanto ao seu direito de não adoptar a arbitragem (dadas algumas, em geral não identificadas, considerações de legislação nacional, de carácter político ou administrativo), logo indicou que ela não seria uniformemente aplicada. Depois, porque estando a cláusula de arbitragem disponível não de forma autónoma mas tão só como uma extensão do PA, e sendo frequente que as autoridades fiscais induzam os contribuintes a entrar em acordos de auditoria com elas (em que o último concorda em renunciar aos seus direitos no PA como uma via para escapar a penalidades), o que frequentemente acontece, é que tais acordos não são notificados ao outro Estado contratante, parceiro no litígio, o que pode, a final não afastar a inadequada aplicação do tratado, a significar que os contribuintes podem posteriormente ficar sujeitos a dupla tributação¹⁵.

E, de facto, o balanço é negativo.

A existência de diferentes prazos e exigências dos países para o início do processo criam dificuldades - alguns exigem que o contribuinte renuncie ao seu direito a um recurso interno antes do início de um PA ou, depois, como condição para a implementação de um acordo mútuo, tornando impossível prosseguir simultaneamente um litígio interno e solicitar um PA, com o argumento de que a decisão do tribunal vincula as autoridades competentes desses países¹⁶; outros estabelecem que as questões não resolvidas entre as autoridades competentes só podem ser submetidas à arbitragem se os recursos legais internos já

¹⁵ Este “método de bloqueio” pode tornar a cláusula de arbitragem obsoleta com as autoridades fiscais a “controlar” o acesso do contribuinte à arbitragem manobrando esse mesmo acesso.

¹⁶ Neste contexto, o Comentário na CDT Modelo, sugere como opção que a parte relacionada no outro EC inicie um PA se aí ambos os “remédios” aí estiverem disponíveis simultaneamente.

não estiverem disponíveis. Tudo a gerar incerteza e pouca credibilidade quanto aos resultados da utilização do procedimento.

Argumenta-se que bom seria o recurso a ambos os procedimentos, interno e internacional, com os processos internos a serem finalizados antes ou depois dos processos internacionais. Mas são poucos os países que permitem essa flexibilidade, i.e., a suspensão dos processos internacionais pendentes de processos internos ou a permissão que os processos internos sejam suspensos enquanto aguardam os processos internacionais. Sabemos que os Países Baixos permitem a suspensão de processos internos pendentes de processos internacionais, oferecendo ao contribuinte a possibilidade de rejeitar o resultado dos processos internacionais e reiniciar os processos internos, mas essa não é prática habitual, já que a grande maioria dos países não permite essa flexibilidade, quer porque a decisão de um tribunal interno não pode ser anulada por um recurso que resulte de processos internacionais subsequentes, quer porque não sendo os processos internos suspensos na pendência de um processo internacional, o prazo de recurso interno pode expirar se os processos internacionais forem finalizados antes dos processos internos.

E o resultado é o de que os contribuintes são forçados a escolher entre dois males: buscar um ou mais processos internos com a proteção legal que os acompanha mas que acarreta o risco de que, como processos “unilaterais” que são, não resolvam efetiva e verdadeiramente as questões controvertidas, não eliminando, a final, a dupla tributação; ou buscar um processo internacional que mesmo não oferecendo a proteção legal ideal, possa, todavia, apresentar maior probabilidade de obtenção de um resultado consistente.

Acrescente-se que são muito poucos os países que usam mecanismos de arbitragem internacionalmente. São processos algo complexos, gerando dúvidas e desconfiças, sem que exista qualquer organização internacional com competências e experiência capazes de facilitar a orientação e o apoio necessários ao seu uso. Além de que o procedimento de arbitragem é considerado, por muitos governos, como muito dispendioso e uma intrusão na soberania nacional, razões que os levam a evitá-lo.

E pouco mais foi feito, não tendo a OCDE e o seu grupo de trabalho nestas matérias apresentado qualquer trabalho adicional.

3. O instrumento multilateral

No contexto do combate à erosão da base tributária e ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação, a OCDE apresentou, com o apoio político do G20, o Plano de Ação BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*), com uma nova perspectiva de intervenção dos Estados, fazendo apelo à implementação das “melhores práticas” no âmbito fiscal, tanto para os contribuintes e suas actividades económicas como para a correcta alocação da receita tributária aos Estados envolvidos.

Desse Plano de Acção, foi parte integrante a Acção 14 - *Make dispute resolution mechanisms more effective*, com o objetivo de melhorar a eficiência e tempestividade dos mecanismos de resolução de litígios fiscais internacionais existentes, requerendo, como mínimo, que as jurisdições se empenhassem em resolver os casos sob procedimento amigável dentro de um prazo médio de 24 meses e houvesse uma divulgação adequada através da publicação dos perfis de Procedimentos de Acordos Mútuos (PAM) dos países, com informações sobre detalhes de contato das respectivas autoridades competentes e orientações nacionais para o PA e outras informações úteis.

Identificadas as principais questões com o auxílio de primeiro relatório de ponto de situação da Acção 14, em outubro de 2018 (incorporando estatísticas de 2017), as conclusões e mecanismos de actuação foram incorporados na *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, concretizada num instrumento multilateral (IML) destinado a modificar as Convenções de Dupla Tributação já existentes, por forma a evitar a respectiva renegociação caso a caso. O IML, adoptado em 24 de Novembro de 2016 e com entrada em vigor em 1 Julho de 2018, é efetivamente um tratado multilateral que permite que as jurisdições modifiquem rapidamente seus tratados fiscais bilaterais para dar efeito às recomendações relevantes contidas no pacote OCDE/G20 BEPS, parecendo constituir uma mudança sem precedentes no âmbito da tributação internacional e fornecer aos contribuintes uma maior certeza e previsibilidade.

O IML alarga e melhora o acesso, tanto ao aumentar para três anos o prazo que os contribuintes têm para iniciar um Procedimento Amigável, como ao impor um prazo efectivo de dois anos para as

autoridades competentes procurarem resolver um caso (após o momento em que o mesmo pode ser submetido à arbitragem). Com ele se implementa a obrigatoriedade de arbitragem nos casos em que as autoridades competentes dos dois Estados, não consigam chegar a um acordo até ao final de um período pré-estabelecido¹⁷.

Para incentivar a maior aceitação possível, o IML incorpora recursos flexíveis que permitam aos países adaptar a respectiva adopção às suas concretas circunstâncias e acomodar aspectos exclusivos de sua rede de tratados. Contém 17 standards mínimos, fundamentados pelas “melhores práticas” desenvolvidas ao abrigo daquela Acção 14 na direcção da melhoria da eficácia do PA¹⁸.

Se é verdade que nem todos os países da OCDE e do G20 concordaram em comprometer-se com essas práticas, que assim actuam simplesmente como guia indicativo para os países, já que não obrigatórias nem sujeitas ao mecanismo de *peer review*, a recente divulgação (22/11/2022) pela Organização das últimas estatísticas de procedimento de acordo mútuo (PAM) cobrindo 127 jurisdições e praticamente todos os casos de MAP em todo o mundo¹⁹, traduzem alguns avanços.

Para que o IML modifique um tratado fiscal bilateral, ambos os parceiros do tratado devem tê-lo assinado e ratificado e ter identificado o(s) tratado(s) a serem cobertos por ele.

Todavia, com o sistema de reservas e cláusulas de compatibilidade que contém acordo multilateral, criam-se frequentes incertezas e dificuldades entre o conteúdo aplicável do IML e a redacção das CDT existentes - sendo a relação entre IML e CDT regulada por diferentes tipos de cláusulas de compatibilidade, com estas, em geral a seguir o espírito do princípio de que a lei posterior revoga a anterior (i.e. primazia das normas do IML sobre as da CDT existentes), saber se a norma do IML anula a cláusula na CDT, se sobrepõe ao seu texto ou altera a redacção existente constituem essas incertezas e dificuldades. É que, embora

¹⁷ Para além disso Também se alarga o seu âmbito aos casos de Preços de Transferência mesmo quando a CDT não contém o artigo 9(2), especialmente nas jurisdições que não forneceram acesso a PA em tais casos no passado.

¹⁸ Embora alguns dos artigos do MLI sejam obrigatórios, a maioria é opcional, podendo ser adoptados apenas os padrões mínimos, ou também alguns ou todos os artigos opcionais. No que se relaciona com os requisitos mínimos, só é possível afastar a sua aplicação em circunstâncias muito restritas, designadamente sempre que uma CDT abrangida já os tenha incluído na sua redacção.

¹⁹ Disponível em <https://www.oecd.org/tax/disputes>

ambos os instrumentos partilhem a maioria dos seus termos jurídicos porque desenvolvidos no âmbito da linguagem internacional fiscal, o contexto em que um termo é utilizado no IML e na CDT pode diferir, vg. os conflitos de qualificação. Ora a análise do texto de uma CDT modificada pelo IML, exige interpretação de acordo com o objectivo do IML. E, o significado dado a termos não definidos no IML tem de estar em linha com o contexto do Projecto BEPS. Ou seja, em muitos casos o IML acaba por estabelecer novas regras de tributação que conduzem obrigatoriamente a novas formas de entender o texto das CDT. Como suplemento às CDT existentes e não à legislação nacional, o IML cria incertezas às autoridades competentes, aos tribunais nacionais, e aos contribuintes. O desafio é o de averiguar e decidir a final a forma como o texto de uma específica CDT é alterado pelo IML.

Em qualquer caso, é relevante referir que a eficácia do IML sempre depende da identificação por cada Estado das normas afectadas e notificação das suas escolhas junto da OCDE (cláusulas de notificação), embora a (muito) frequente ausência de versões consolidadas das CDTs modificadas pelo IML, cria acrescidas dificuldades de interpretação, fazendo exigível apelo ao Documento Explicativo como auxílio interpretativo, bem como ao documento que agrega as escolhas das partes e da própria CDT alvo das modificações.

Sendo o IML, “uma camada sobreposta” de conteúdo para alterar o texto da CDT com novas regras, modifica a forma como as mesmas devem ser interpretadas, requiere aos utilizadores atenção redobrada, não só a utilização de termos muito abrangentes acarreta o risco da proliferação de interpretações divergentes da mesma norma, como, e como se referiu, a flexibilidade permitida no IML sacrifica a sua eficácia e aumenta a complexidade da sua aplicação (vg. extensa lista de reservas, de cláusulas de compatibilidade e de notificação).

4. A Convenção de Arbitragem

Paralelamente aos desenvolvimentos que vimos na esteira da OCDE, os contribuintes residentes nos Estados-membros da UE usufruíram dos benefícios da Convenção de Arbitragem da UE, inovadora na época de sua formulação, em 1990, e com uma série de atualizações desenvolvidas pelo Fórum Conjunto de Preços de Transferência da UE, disciplina que foi consagrada na “soft-law” da União por meio

de vários códigos de conduta acordados pelos EM. Surgiu com a relevância de ir além dos tratados bilaterais em vigor, que apenas exigiam que as autoridades competentes fizessem seus “melhores esforços” para eliminar a dupla tributação.

A Convenção de Arbitragem da UE (90/436/CEE) entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1995 “prometendo” a eliminação da dupla tributação entre os EM, através de um mecanismo de arbitragem obrigatório e vinculativo por referência ao parecer de um órgão consultivo independente, caso as autoridades competentes não chegassem a um acordo após dois anos. De acordo com a convenção, nos casos em fase de arbitragem, um parecer do “painel de arbitragem” deve ser emitido no prazo de seis meses, tendo depois as autoridades competentes mais seis meses para decidir se aceitam esse resultado ou acordam uma alternativa que elimine a dupla tributação.

Relevante é também o facto de a Convenção permitir aos contribuintes apresentar um caso a cada uma das autoridades competentes de cada um dos Estados-Membros, no prazo de três anos a contar da recepção da primeira notificação da ação que resultou na dupla tributação, o que, em alguns casos, permitiu a apresentação de casos que, de outra forma, estariam fora do prazo, face aos prazos dos tratados bilaterais existentes.

Estas melhorias introduzidas pela CA foram, obviamente bem-vindas. Não obstante, as partes interessadas, e a própria Comissão da UE, na revisão que dela fizeram, reconheceram deficiências na sua aplicação: em termos do seu âmbito, a limitação da Convenção aos casos de dupla tributação relativos ao preços de transferência, na sequência do ajustamento dos lucros das empresas associadas e da atribuição de lucros a estabelecimentos permanentes; em termos de acesso, falta de clareza sobre os termos e condições de aceitação ou rejeição de casos (quando um caso é rejeitado por uma autoridade competente, não há um caminho claro para um recurso por parte do contribuinte); em termos de prazos, a convenção não fornece às autoridades competentes um ponto de partida inequívoco para a contagem regressiva do prazo de dois anos antes que a arbitragem esteja disponível; e, em termos da arbitragem propriamente dita, são apontadas falhas no sistema, incluindo atraso ou ausência de estabelecimento da comissão consultiva e atraso ou impedimento do processo quando se verifique desacordo sobre a nomeação do presidente da mesma.

Na prática, relativamente poucos casos passaram por arbitragem neste contexto. Os números publicados em julho de 2019 pelo Fórum Conjunto de Preços de Transferência da UE, indicando como processos pendentes sob a Convenção de Arbitragem, no final de 2018, 932 casos nos EM; dos quais, todavia, apenas dois estavam em arbitragem.

Reconhecendo as deficiências, o Conselho da UE emitiu, em 2017, a Diretiva (UE) 2017/1852, de 10 de outubro, sobre mecanismos de disputas fiscais na UE para permitir, entre os EM, a sua resolução de forma mais rápida e eficaz.

Esta nova Directiva, embora sem expressamente abolir a Convenção de Arbitragem, tornará o seu uso ainda menor.

5. A Directiva sobre mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia

5.1. O objectivo

Como se refere no Memorando Explicativo da Proposta de Directiva sobre mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na UE, os mecanismos existentes embora, em muitos casos, funcionem bem, a realidade mostra que é necessário fazê-los funcionar melhor no que diz respeito ao acesso dos contribuintes aos mesmos, à sua cobertura, oportunidade e conclusividade, reconhecendo também que os métodos tradicionais de resolução de disputas nem sempre se ajustam adequadamente à complexidade e aos riscos do actual ambiente tributário global²⁰.

Melhorar os mecanismos existentes de resolução de disputas de dupla tributação na UE, é em si mesmo reflexo do objetivo de implementar um sistema tributário justo e eficiente que aumente a segurança jurídica, garantindo que o mercado interno da UE seja visto como uma área atractiva para o investimento. Assim afirmava o Commissioner for Economic and Financial Affairs, Taxation and Customs, Pierre Moscovici²¹, “*A fair and efficient tax system in the EU should also ensure*

²⁰ Segundo as estatísticas disponíveis com os números até ao fim de 2020, estão pendentes na UE 2000 litígios de dupla tributação, 900 dos quais com mais de dois anos e um valor de 10,5 mil milhões de euros.

²¹ *Press release1 July 2019 Brussels: Fair Taxation: New EU-wide system to resolve tax disputes between Member States applies from today.*

that the same revenue is not taxed twice by two different Member States. When that happens, the problem should be solved swiftly and efficiently. From today, resolving tax disputes will be a lot easier. Companies, in particular small businesses, and individuals that may be experiencing cash flow problems as a result of double taxation will see their rights considerably enhanced. They can now be more certain that their tax matters will be resolved by the relevant judicial authorities in an acceptable and predictable timeframe, instead of dragging on for years.”

A nova Directiva aplica-se a litígios intracomunitários surgidos num ano fiscal iniciado em ou após 1 de janeiro de 2018, embora as autoridades competentes dos EM possam concordar em aplicar a Directiva a casos apresentados anteriormente ou a anos fiscais anteriores, sendo que a sua eficácia será monitorada e avaliada pela Comissão até 30 de junho de 2025.

Se o processo de apresentação de um caso é semelhante ao da CA, se bem que com um âmbito mais ampla, abrangendo todos os contribuintes abrangidos por CDTs e todos os litígios decorrentes da sua interpretação e aplicação, a nova Directiva inclui novas regras que, embora não detalhadamente, merecem atenção.

5.2. Os mecanismos

Com o objetivo de criar *um enquadramento eficaz e eficiente de resolução dos litígios de natureza fiscal que garanta segurança jurídica e um ambiente empresarial propício aos investimentos e a justiça e eficiência dos sistemas de tributação na União* (considerando 5), a Directiva introduz mecanismos obrigatórios e harmonizados²², não obstante a margem de manobra que sempre deixa aos Estados-membros na respectiva transposição. Além de que, e facto não despiciendo, sempre permitirá que dificuldades interpretativas sejam objecto de análise pelo Tribunal Europeu de Justiça.

Relativamente à Convenção de Arbitragem completa-a, em relação ao ajustamento dos lucros das empresas associadas dos Estados-

²² Harmonização essencial para possibilitar um compromisso entre a necessidade de eliminar as disparidades fiscais existentes entre os Estados-membros e a salvaguarda da autonomia destes em sede da sua competência legislativa ou jurisdicional, como bem sublinha CASALTA NABAIS, J., *Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável*, vol. II, Coimbra: Almedina, 2008,

-membros²³ para além dos casos de dupla tributação decorrentes de preços de transferência, e contrariamente a ela, que esta apenas concedia às autoridades fiscais a possibilidade de submeterem os litígios a arbitragem, a Diretiva permite que os contribuintes iniciem eles próprios o processo²⁴.

De uma forma breve, o mecanismo de resolução de disputas, determina que qualquer pessoa afetada tem o direito de apresentar uma reclamação solicitando a resolução do litígio fiscal a cada autoridade competente de cada Estado-membro em causa, independentemente da disponibilidade de vias de recurso nacionais²⁵, desde que cumpra determinados requisitos²⁶. As autoridades competentes do(s) Estado(s) Membro(s) em causa aceitam ou rejeitam a reclamação dentro de um prazo de 6 meses, disso informando a pessoa afetada e as autoridades competentes²⁷.

Num primeiro momento, o que se visa é um procedimento de resolução do litígio por mútuo acordo (procedimento administrativo de mútuo acordo - PAM)²⁸, dispondo para isso as autoridades competentes dos Estados-membros envolvidos de um prazo de 2 anos para chegar a um acordo amigável, com o “convite” de utilizarem formas alternativas de resolução de litígios não vinculativas, como a mediação ou a conciliação. Na falta de acordo²⁹, ou havendo rejeição da reclamação por uma autoridade competente, o caso deve ser submetido a um procedimento de resolução de conflitos, cuja escolha é flexível: ou uma Comissão Consultiva ad hoc (CC) ou uma Comissão de Resolução Alternativa de Litígios (CRAC)³⁰, mais permanente.

Se o contribuinte solicitar a constituição de uma CC para emitir o seu parecer, ela deve ser constituída pelas autoridades competentes no prazo de 120 dias a contar do pedido, sendo constituída por três membros independentes (um como presidente), nomeados pelos

²³ Artigo 1.º.

²⁴ Artigo 3.º.

²⁵ Artigo 3.º, n.º 1 “... *quer essa pessoa recorra ou não às vias de recurso disponíveis no direito interno de qualquer um dos Estados-membros em causa*”.

²⁶ Artigo 3.º, n.º 3.

²⁷ Artigo 3.º, n.º 5.

²⁸ Artigo 4.º.

²⁹ Artigo 6.º.

³⁰ Artigo 10.º - Comissão de Resolução Alternativa de Litígios sob a forma de um comité de natureza permanente (Comité Permanente).

Estados-membros e representantes das autoridades competentes em causa.

Em alternativa, e como já se disse, as autoridades competentes dos Estados-membros em causa podem optar por criar um CARC, diferente da CC, proporcionando maior flexibilidade na escolha do modelo de resolução de litígios. Se caso disso, podem os Estados-membros utilizar qualquer outro tipo de processo de resolução de litígios, incluindo o processo de arbitragem de “oferta definitiva” ou “última melhor oferta” (um processo em que cada parte num litígio apresenta uma última e melhor oferta para o resolver, de entre as quais os árbitros devem escolher a mais apropriada³¹).

Independentemente de qual seja o procedimento de resolução de litígios eleito, a autoridade competente de cada um dos Estados-membros em causa deve notificar a pessoa afectada das regras processuais de qualquer uma das comissões³².

Tanto a CC como a CARC emitirão o seu parecer, por escrito, sobre como resolver a disputa, no prazo de seis meses a partir de respectiva formação. Com base no parecer emitido, as autoridades competentes dos Estados-membros em causa têm também seis meses para tomar uma decisão final, decisão essa que pode diferir dos pareceres daquelas Comissões³³ e mesmo se não chegarem a um acordo, o parecer torna-se vinculativo para essas autoridades, que devem comunicá-lo à pessoa afectada no prazo de trinta dias e publicá-lo. A decisão final é vinculativa para os Estados-membros em causa e implementada na sequência da sua aceitação da decisão pela pessoa afetada e da renúncia ao seu direito a qualquer recurso interno.

5.3. Algumas considerações

Deve concluir-se que a Diretiva 2017/1852 oferece aos Estados-membros da UE mais segurança fiscal e maior transparência na resolução de problemas de dupla tributação, graças ao seu âmbito

³¹ Diferentemente do que acontece com o processo de opinião independente usado na Comissão Consultiva, na qual os árbitros podem chegar a uma solução de forma independente com base em sua própria opinião sobre o resultado mais apropriado.

³² Artigo 11.º.

³³ Artigo 15.º.

alargado, abrangendo todos os litígios fiscais decorrentes de convenções ou tratados de dupla tributação, à obrigatoriedade de resolução dos litígios fiscais emergentes, à clareza na definição dos prazos de procedimento. ,

De realçar também que nela, e pela primeira vez, se referem de modo expresso os direitos e obrigações dos contribuintes, com maiores garantias legais para os contribuintes se os Estados-membros relevantes não agirem atempadamente ou em conformidade com os procedimentos. O direito a um julgamento justo em que o contribuinte tem acesso a um tribunal independente³⁴, traduz-se em garantias de independência através da constituição de uma Comissão Consultiva (CC), independente das autoridades competentes e do contribuinte afectado: um tribunal independente adequado no contexto do direito a um julgamento justo. O direito a um recurso efetivo é igualmente garantido pela instituição da CC através do grau de envolvimento do contribuinte e do controle mantido sobre os processos e seu envolvimento neles³⁵. Ou seja, o procedimento da Diretiva defende o direito a um julgamento justo e a um recurso efetivo garantido pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia em maior medida do que a forma como esses mesmos direitos são respeitados nos actuais Procedimento Amigável e Convenção de Arbitragem.

De facto, e não obstante se dizer que as “pessoas afetadas” têm um alto nível de controle dos procedimentos de resolução de disputas por meio do Procedimento por Mútuo Acordo e da Convenção de Arbitragem da União, a verdade é que elas não estão formalmente envolvidas como partes no processo, enquanto que na Directiva, as Regras de Funcionamento da CC ou CARL autorizam os Estados-membros a permitirem um maior nível de participação do contribuinte no procedimento e a conceder-lhe uma proteção mais ampla dos seus direitos. Ou seja, mesmo que o contribuinte não seja formalmente parte nos termos da diretiva, na prática, ele terá controlo suficiente sobre todas as fases do processo que constituem garantias de «participação» relevantes no contexto de um processo justo.

Mas será mesmo assim? Será que os Estados-membros vão realmente prever a participação do contribuinte enquanto parte compe-

³⁴ Artigos 6.º e 7.º.

³⁵ Artigos 5.º, 7.º, 11.º, n.º 4, 15.º, n.º 4 e 16.º, n.º 3.

tente, por si só, nos procedimentos previstos na Diretiva de Resolução de Litígios?

Tal só poderá ser aferido se os Estados-membros ao implementar a nova Diretiva de Resolução de Litígios o prevejam expressamente na sua legislação nacional feita aquando da respectiva transposição.

A este propósito, o mesmo é dizer, para determinar se existe tal obrigação para os Estados-membros, vale a pena referir um, relativamente recente acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) e o seu impacto, por ser a primeira vez que um processo é efetivamente instaurado perante aquele Tribunal ao abrigo da jurisdição do artigo 273.º do TFUE, que permite aos Estados-membros submeter-lhe um litígio entre eles relativo a um assunto relacionado com as CDT.

No Processo C-648/15, *Austria v Alemanha*, de 12 de Setembro de 2017, pedia-se ao TJUE uma interpretação vinculativa de uma disposição incluída numa CDT entre esses dois Estados-membros. O litígio respeitava à interpretação e aplicação do artigo 11.º da Convenção para evitar a dupla tributação entre os dois Estados para efeitos de tributação dos juros dos títulos registados denominados «Genusscheine». Os dois Estados-membros discordavam sobre se tal rendimento se enquadrava no primeiro ou no segundo parágrafo do artigo 11.º. A Áustria, integrando o rendimento no n.º 1 do artigo 11.º da CDT, reivindicava o direito exclusivo de tributar o rendimento recebido por ser o Estado de residência do beneficiário efetivo dos juros pagos, enquanto a República Alemã reivindicava, com base no n.º 2 do artigo 11.º, o seu direito, também exclusivo, de tributar esses mesmos rendimentos como Estado da fonte, uma vez que esses rendimentos foram gerados na Alemanha. O conflito de interpretação do tratado fiscal conduziu a dupla tributação da empresa (o Banco da Áustria) em causa no período 2003-2009.

Nos termos do artigo 25.º, n.º 5, da Convenção entre os dois Estados, eles são obrigados a submeter o litígio ao TJUE em procedimento de arbitragem nos termos do atual artigo 273.º do TFUE, caso não seja encontrada solução no prazo de três anos a contar da abertura do procedimento.

Assim, o contribuinte apresentou um pedido de abertura de procedimento por mútuo acordo, diretamente às autoridades austríacas competentes, conforme o disposto no artigo 25 da CDT germano-austríaca. Tal procedimento não solucionou a questão e, para decidir

da questão não resolvida, a República da Áustria, a pedido do contribuinte decidiu submeter a controvérsia à arbitragem que, nos termos do art. 25(5) do referido acordo, requeria apreciação do Tribunal Europeu de Justiça (TJUE) como tribunal arbitral, nos termos do artigo 273.º do TFUE.

Sendo certo que a Convenção entre a Alemanha e a Áustria, em vigor há mais de 15 anos, é a única convenção que nomeia o TJUE como tribunal de arbitragem, não tendo outros Estados-membros seguido este exemplo, a verdade é que o Tribunal nunca se havia pronunciado sobre qualquer obrigação dos Estados-membros em fornecer o mecanismo de lhe submeter disputas decorrentes de seus acordos internacionais. Era a primeira vez na história do Tribunal Europeu de Justiça que o mesmo era chamado a pronunciar-se sobre um litígio relativo à interpretação de uma Convenção de Dupla Tributação celebrada entre dois Estados-membros.

Segundo o artigo 273.º do TFUE “*O Tribunal de Justiça é competente para decidir sobre qualquer diferendo entre os Estados-Membros, relacionado com o objeto dos Tratados, se esse diferendo lhe for submetido por compromisso*”, a significar que estando os restantes requisitos preenchidos, a questão era se o diferendo estava ou não relacionado com o objecto dos Tratados.

O Tribunal entendeu que sim, concordando aliás com as Conclusões do Advogado Geral *Paolo Mengozzi*, e ainda com uma específica Comunicação da Comissão³⁶, considerando que a eliminação da dupla tributação se relaciona suficientemente com a matéria dos Tratados, dado o efeito benéfico da mitigação da dupla tributação no funcionamento do mercado interno ao abrigo do n.º 3 do artigo 3.º TUE e 26.º TFUE. E a decisão afirmou que a receita de juros em questão não deveria ser enquadrada nos termos do artigo 11.º, n.º 2, rejeitando, pois, a posição alemã.

Em consequência parecem levantar-se algumas questões: Será que esta decisão abre caminho a uma interpretação harmonizada das convenções para evitar a dupla tributação na União Europeia? Será que os tribunais nacionais vão aderir à interpretação dada pelo TJUE para

³⁶ Comunicado da Comissão a Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social, Dupla Tributação no Mercado Único, Bruxelas, COM(2011) 712 final, de 11.11.2011

questões semelhantes em outras Convenções para evitar a dupla tributação? Será que a interpretação do TJUE se aplica apenas à interpretação das convenções sobre dupla tributação entre Estados-membros ou abrange também as convenções sobre dupla tributação entre eles e países terceiros?

Por outro lado, e dada a abordagem agora assumida pelo TJUE, poderia a solução ser inserida na nova Directiva sobre resolução de litígios fiscais optando pela designação do TJUE como tribunal arbitral como forma de introduzir uma abordagem harmonizada e consistente de resolução de litígios sobre dupla tributação entre os Estados-membros na interpretação das convenções de dupla tributação? Ou isso não se fez por poder ser visto como uma ameaça adicional à soberania dos Estados-membros na área da tributação direta?

Pouco depois da adoção formal da Diretiva de Resolução de Litígios, o Tribunal Europeu, no Processo *Slowakische Republic v Achmea BV*, C- 284/16, no âmbito de um litígio não fiscal, que opunha a República Eslovaca à *Achmea BV* a respeito de uma Sentença Arbitral de 7 de dezembro de 2012 proferida pelo tribunal arbitral previsto no Acordo sobre o Encorajamento e a Proteção Recíprocos dos Investimentos entre o Reino dos Países Baixos e a República Federal Checa e Eslovaca (TBI), nos parágrafos 56-58³⁷, o TJUE pronunciou-se também sobre

³⁷ “56. Por conseguinte, atendendo a todas as características do tribunal arbitral visadas no artigo 8.º do TBI e recordadas nos n.ºs 39 a 55 do presente acórdão, há que considerar que, através da celebração do TBI, os Estados-Membros que dele são parte criaram um mecanismo de resolução de litígios que oponham um investidor a um Estado-Membro que é suscetível de excluir que tais litígios, ainda que possam dizer respeito à interpretação ou à aplicação do direito da União, sejam dirimidos de uma forma que garanta a plena eficácia deste direito. 57. É certo que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, um acordo internacional que prevê a criação de um órgão jurisdicional encarregue da interpretação das suas disposições e cujas decisões vinculam as instituições, incluindo o Tribunal de Justiça, não é, em princípio, incompatível com o direito da União. Com efeito, a competência da União em matéria de relações internacionais e a sua capacidade para celebrar acordos internacionais comportam necessariamente a faculdade de se submeter às decisões de um órgão jurisdicional criado ou designado ao abrigo de tais acordos, no que respeita à interpretação e à aplicação das suas disposições, desde que a autonomia da União e da sua ordem jurídica seja respeitada [v., neste sentido, Pareceres 1/91 (Acordo EEE — I), de 14 de dezembro de 1991, EU:C:1991:490, n.ºs 40 e 70; 1/09 (Acordo sobre a criação de um sistema unificado de resolução de litígios em matéria de patentes), de 8 de março de 2011, EU:C:2011:123, n.ºs 74 e 76; e 2/13 (Adesão da União à CEDH), de 18 de dezembro de 2014, EU:C:2014:2454, n.ºs 182 e 183]. 58. Contudo, no presente caso, para além do facto de os litígios que cabem na

a compatibilidade de uma arbitragem com o direito da UE (concretamente os artigos 18.º, 267.º e 344.º do TFUE).

Tratava-se de uma disputa entre a seguradora holandesa *Achmea B.V.* e a Eslováquia, tendo esta, em 2006³⁸, revertido parcialmente a anterior liberalização do seu mercado de seguros de saúde, passando a proibir a distribuição dos lucros gerados pelas atividades de seguros eslovacas da *Achmea*. Isso levou *Achmea* a instaurar um processo de arbitragem contra a Eslováquia sob a cláusula de arbitragem contida no Artigo 8.º do Acordo sobre o Encorajamento e a Proteção Recíprocos dos Investimentos entre o Reino dos Países Baixos e a República Federal Checa e Eslovaca (o “TBI”), de 1991, com base na violação de normas substantivas do tratado. O tribunal arbitral ad hoc constituído para o efeito concluiu, em sentença de 2012, que a Eslováquia havia violado o TBI e ordenou o pagamento dos danos à *Achmea* (cerca de EUR 22,1 milhões).

A Eslováquia, em processo de anulação subsequentemente instaurado perante os tribunais alemães, contestou a sentença arbitral quanto à sua competência, argumentando que o tribunal arbitral era incompetente para conhecer das reivindicações porque a cláusula compromissória incorporada no artigo 8.º do TBI era incompatível com o direito da UE, mais especificamente os artigos 18.º, 267.º e 344.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). O Tribunal Federal de Justiça da Alemanha Superior de Frankfurt em decisão de 18 de dezembro de 2014 rejeitou os argumentos da Eslováquia, considerando que o TBI não era incompatível com as disposições do TFUE acima mencionadas, tendo depois o Tribunal Federal de Justiça Alemão decidido submeter a questão ao TJEU para uma decisão prejudicial, expondo assim a sua opinião de que a cláusula compromissória não era contrária às disposições do TFUE.

competência do tribunal arbitral visado no artigo 8.º TBI poderem ser relativos à interpretação tanto deste acordo como do direito da União, a possibilidade de submeter esses litígios a um organismo que não constitui um elemento do sistema jurisdicional da União está prevista por um acordo que não foi celebrado pela União, mas por Estados-Membros. Ora, o referido artigo 8.º é suscetível de pôr em causa, para além do princípio da confiança mútua entre os Estados-Membros, a preservação do caráter adequado do direito instituído pelos Tratados, assegurada pelo mecanismo do reenvio prejudicial previsto no artigo 267.º TFUE, e não é, por conseguinte, compatível com o princípio da cooperação leal recordado no nº 34 do presente acórdão.”

³⁸ Depois da entrada na Eslováquia na UE em 2004.

Tendo o Advogado Geral *Wathelet* nas suas conclusões entendido que nem os TBIs intra-UE, nem outras específicas cláusulas neles contidas, violavam a legislação da UE, o TJEU afastou-se dessa opinião e da posição assumida pelos tribunais alemães, determinando que a cláusula de arbitragem no TBI não é compatível com o direito da UE. Segundo o TJUE, esta cláusula de arbitragem remove litígios envolvendo a interpretação ou aplicação do direito da UE (mecanismo de revisão judicial previsto pelo quadro jurídico da UE).

Por outro lado, dispendo o artigo 344.º do TFUE que “*Os Estados-Membros comprometem-se a não submeter qualquer diferendo relativo à interpretação ou aplicação dos Tratados a um modo de resolução diverso dos que neles estão previstos*”, e mesmo tendo o tribunal arbitral competência em matéria de violação do TBI, sempre deve ter-se em conta a lei aplicável das partes, nomeadamente a lei da UE.

E, na sequência, uma vez que o artigo 267.^{o39} autoriza o TJUE a pronunciar-se, a título prejudicial, sobre a interpretação dos Tratados e sobre a validade e interpretação dos atos das instituições, órgãos, repartições ou organismos da União, quando tal questão for solicitada por um tribunal de um Estado Membro, a questão era saber se o tribunal arbitral era ou não um tribunal do sistema judicial eslovaco, com resposta negativa dada a natureza excepcional desse concreto tribunal, a significar que está fora da definição de tribunal para efeitos do artigo 267.º. A conclusão foi a de que os artigos 344.º e 267.º devem ser lidos na perspectiva de que excluem a aplicação de dispositivo como o artigo 8.º contido no TBI entre os países Baixos e a Eslováquia.

³⁹ Artigo 267.º.

O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial:

a) Sobre a interpretação dos Tratados;

b) Sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal.

Se uma questão desta natureza for suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional relativamente a uma pessoa que se encontre detida, o Tribunal pronunciar-se-á com a maior brevidade possível.

Quais as potenciais implicações do Processo *Achmea* sobre a arbitragem dos tratados fiscais entre Estados-membros da UE?

Os dois casos envolvem, obviamente, diferentes contextos não comparáveis: aquele o da tributação propriamente dito e este o do investimento, mas ambos levantam a questão sobre a competência do TJUE enquanto a aplicação dos mecanismos para resolver os litígios é ou não susceptível de revisão no âmbito de possíveis questões de interpretação e aplicação do direito da UE pelo Tribunal de Justiça. E a verdade é que de acordo com a decisão do Tribunal de Justiça no caso *Achmea*, não há razão para diferenciar.

Quando a Directiva, no n.º 1 do seu artigo 10.^{o40}, permite a criação de uma Comissão de Resolução Alternativa de Litígios, referindo-se a ela como Comissão Permanente, em vez do clássico painel ad hoc, certamente com base em argumentos certamente ligados à economia de custos e tempo, evitando a onerosa instituição de um painel para a resolução de cada disputa isoladamente, e ao ganho de experiência na resolução de disputas garantindo eficiência do procedimento, então a questão que pode levantar-se é a de saber se o Tribunal de Justiça pode ser instituído como um painel de arbitragem com estatuto permanente.

O eventual envolvimento do TJUE para exercer a função de árbitro, resultaria do artigo 273.º do TFUE que, como já se referiu, estabelece que as questões relacionadas à interpretação e aplicação do direito da União devem ser tratadas por um órgão jurisdicional como tal definido nos tratados da UE.

E se, no Processo C-648/15, o TJUE tinha aliás sido acordado na CDT celebrada como árbitro por acordo dos dois países, para além de se ter declarado competente ao abrigo do artigo 273.º do TFUE, a decisão nele proferida fez avançar o debate, com muitos especialistas a favor da criação de uma instituição europeia encarregada da arbitragem dos tratados tributários, tese também sustentada depois da decisão *Achmea*, mesmo não sendo este um caso de matéria tributária.

⁴⁰ 1. *As autoridades competentes dos Estados-Membros em causa podem decidir constituir uma comissão de resolução alternativa de litígios («Comissão de Resolução Alternativa de Litígios»), em vez de uma Comissão Consultiva, para dar parecer sobre a forma de resolver a questão litigiosa nos termos do artigo 14.º. As autoridades competentes dos Estados-Membros podem também decidir constituir uma Comissão de Resolução Alternativa de Litígios sob a forma de um comité de natureza permanente (Comité Permanente).*

Realça-se⁴¹ que tendo em conta que o âmbito da Diretiva é interpretar e aplicar corretamente os tratados e convenções fiscais contra a dupla tributação, a utilização do mecanismo arbitral não deve ser objeto de limitações pelo TJUE, com base na argumentação do processo *Achmea*. Na Directiva, nem a Comissão Consultiva nem a Comissão Alternativa de Resolução de Litígios têm competências para se pronunciar sobre questões relativas à interpretação ou aplicação da legislação da UE. Se o fizessem, o carácter definitivo da resolução do litígio poderia minar o direito da União. E, uma vez que o painel não se enquadra na definição de órgão jurisdicional, não pode solicitar ao TJUE uma decisão prejudicial sobre a interpretação ou aplicação da legislação da UE, o que pode, no entanto, ser exigido pelas partes interessadas em tribunal.

Certamente, a nova Directiva representa uma grande oportunidade para combater as questões não resolvidas de dupla tributação na zona da UE, com a possibilidade futura, de constituir um painel de arbitragem permanente. Tal como descrito para a arbitragem no modelo da OCDE, também no contexto europeu, a sua mera existência pode ter um impacto positivo na melhoria da resolução de litígios através do procedimento de resolução amigável, porque os Estados podem envidar mais esforços antes de deixar o litígio para ser resolvido por um órgão de arbitragem.

Não obstante a grande confiança depositada no mecanismo, a sua correcta utilização e o seu funcionamento eficaz não são efectivamente demonstrados devido à sua introdução relativamente nova. Por esta razão, uma facção prefere avaliar criteriosamente as mudanças e inovações radicais trazidas apenas após um período de aplicação da Diretiva, que consente em tirar conclusões mais completas sobre o seu efetivo funcionamento.

Ainda que pareça que o caso *Achmea* não torna automaticamente os instrumentos de resolução inseridos na Diretiva conflitantes com o direito da União⁴², atenção especial deve ser dada e esforços devem ser

⁴¹ PISTONE P., , “Il Diritto secondario dell’Unione Europea in materia tributaria”, *Diritto tributario europeo*, 2020, *Giappichelli*, pp. 292 e ss.

⁴² Existem, todavia, alguns autores que afirmam que as conclusões do *Achmea* podem, sem dúvida ser estendidas à esfera de arbitragem dos tratados tributários e, em particular, apontam a necessidade de um mecanismo de arbitragem permanente para a solução final das disputas. É o caso de MONSENEGO, JÉRÔME da Faculdade de

feitos na tentativa de finalmente promover uma ferramenta eficiente de resolução de disputas que não se opõe à regra da UE.

Como quer que seja, a disciplina Directiva parece ser afetada por esses dois casos sob duas perspectivas; uma ligada ao reconhecido direito do contribuinte a um julgamento justo, garantindo a sua participação ao longo do processo, e outra que é a da manutenção da independência do quadro jurídico da UE concretizada através de um órgão de controlo.

6. Notas conclusivas

Da operacionalidade dos vários mecanismos para a resolução de litígios fiscais no âmbito da aplicação das Convenções bilaterais para evitar a dupla tributação a questão mais relevante revela-se ser a do recurso à arbitragem, com carácter obrigatório, em todos os casos em que as autoridades competentes não cheguem a acordo sobre a respectiva solução.

O mecanismo do Procedimento Amigável previsto na Convenção Modelo da OCDE, face à sua limitada eficácia, e às suas fragilidades, tem tido um percurso insatisfatório com anos e anos de infrutífera resolução de litígios. Para os Estados o facto de não ser exigível que se chegue a um acordo tira-lhe interesse e credibilidade; para o contribuinte revela-se, quase sempre, como uma perda de tempo.

No contexto do Plano de Acção BEPS, um ponto crítico foi o desenvolvimento de um mecanismo eficiente de solução de litígios e sua implementação via adopção do Instrumento Multilateral, um mecanismo de arbitragem vinculativa obrigatória. Todavia, apenas uma minoria dos países o assinaram, em geral os mais ricos e desenvolvidos com estruturas capazes de suportar as exigências da arbitragem. A maioria deles, essencialmente por falta de estruturas institucionais tributárias sólidas e competentes não aceitaram a arbitragem obrigatória.

No contexto europeu, a Convenção Europeia de Arbitragem sobre a Eliminação da Dupla Tributação resultantes do ajustamento do lucro de empresas associadas, também adoptou a arbitragem, mas exclusivamente para casos de preços de transferência ao nível da UE.

Direito da Universidade de Estocolmo, em artigo publicado *INTERTAX*, Kluwer Law International BV, The Netherlands, vol. 47, Issue 8 & 9, p. 725-736, 2019, “Does the Achmea Case Prevent the Resolution of Tax Treaty Disputes through Arbitration?”.

A Directiva de Resolução de Litígios Fiscais resultou, de certo modo, da história malsucedida da Convenção e da sentida necessidade de um instrumento mais resolutivo e poderoso.

Portanto, nos litígios fiscais internacionais, em geral (e não circunscritos aos preços de transferência), na era Pós-BEPS, existem principalmente dois instrumentos que fornecem o arcabouço jurídico no campo da arbitragem tributária internacional, que são o Instrumento Multilateral e a Diretiva de Resolução de Litígios⁴³. Ambos instrumentos estabelecem uma arbitragem vinculativa obrigatória, após um Procedimento amigável não resolvido. No primeiro, a obrigatoriedade da arbitragem vinculante não representa um padrão mínimo, razão pela qual poucos países decidiram aplicá-la em suas convenções.

A Directiva concretiza um mecanismo de resolução de disputas que implica uma obrigação legal para os Estados-membros de chegarem a uma decisão conclusiva e executável, comportando três fases: a fase de reclamação, a fase de acordo e, por fim, a fase de arbitragem.

O cenário internacional tem revelado impulso para a aplicação da cláusula de arbitragem numa atitude positiva em relação à nova ferramenta tanto por parte dos governos, que estão melhorando para tal a sua máquina operacional como dos contribuintes que estão mais confiantes face à anterior ineficácia do procedimento.

Ainda no plano europeu, outra conquista importante foi representada pelo acordo entre a Alemanha e a Áustria, no qual foi inserida uma cláusula compromissória estruturada que exige o envolvimento do Tribunal de Justiça Europeu para conduzir arbitrariamente o procedimento.

Na Directiva, se o contribuinte não está directamente envolvido como participante nos procedimentos, ele tem, em algumas circunstâncias, mais direitos aprimorados se comparados como os existentes no Procedimento Amigável ou mesmo na Convenção de Arbitragem, permitindo que exerça um maior nível de controle ao longo do processo, i.e., nas várias fases previstas na Directiva. Além de que, se houver violação das normas da Directiva pela Comissão Consultiva, ou a sua inatividade atrasar o curso normal do processo, o contribuinte tem o direito, durante todo o processo, de recorrer judicialmente.

⁴³ DOURADO A.P., “Post-BEPS International Tax Arbitration”, *INTERTAX*, 2019Kluwer Law International BV, The Netherlands, vol. 47, Issue 8 & 9, p.671-673.

Outros pontos relevantes a serem destacados a propósito da nova Directiva, dizem respeito aos esforços em aumentar a transparência e acabar com o sigilo de decisão assumido pelo painel de especialistas facilitando assim o desenvolvimento futuro da arbitragem e, mesmo que ainda não reconhecida, a criação de uma espécie de precedente, ou simplesmente exemplos de como casos semelhantes são tratados, o que certamente trará benefícios em termos de certeza de resultados e de economia de tempo para a resolução do caso, já que casos semelhantes podem ser tratados de forma análoga.

Não obstante a grande confiança depositada no mecanismo, a sua correcta utilização e o seu funcionamento eficaz ainda não estão efectivamente demonstrados devido à sua relativamente nova introdução. Por esta razão, muitos são aqueles para quem uma avaliação criteriosa das mudanças e inovações trazidas, apenas deverá ser feita após um período de aplicação da Directiva. Só depois se poderão tirar conclusões mais completas sobre o seu efetivo funcionamento e contributo para a resolução dos litígios.

Em termos de articulação da Directiva com o Direito da UE, haverá de concluir-se que sendo o âmbito daquela a correcta interpretação e aplicação dos tratados e convenções fiscais contra a dupla tributação, nem a Comissão Consultiva nem o Comissão Alternativa de Resolução de Litígios têm competências para se pronunciar sobre questões relativas à interpretação ou aplicação da legislação da UE. Por outro lado, e uma vez que o painel de especialistas não se enquadra na definição de órgão jurisdicional, não pode o mesmo solicitar ao TJUE uma decisão prejudicial sobre a interpretação ou aplicação da legislação da UE, como se determina no TFUE.

Em conclusão: a resolução eficiente e eficaz de litígios fiscais através do recurso à arbitragem representa uma via que os Estados devem ter seriamente em conta, uma vez que é o instrumento que confere a certeza e o nível adequado de confiança desejado tanto pelos Estados como pelos contribuintes. Nessa perspectiva, a OCDE deveria actualizar as suas directrizes com um conjunto uma melhor regulamentação prática para ajudar os Estados que pretendam a implementação da arbitragem, a sentirem-se motivados a adoptá-la sem demoras, fortalecendo as suas estruturas tributárias, paralelamente à criação de um painel de arbitragem com especialistas em matérias fiscais.

Resumo: Tanto a OCDE na sua Convenção Modelo de Dupla Tributação, como a OCDE/G20, através do Plano de Acção BEPS, dedicaram relevantes esforços à temática da resolução dos litígios fiscais internacionais através do mecanismo do Procedimento Amigável (PA). A prática deste Procedimento tem revelado deficiências várias na sua adequação aos objectivos que com ele são visados, à sua eficácia e eficiência. A inserção na sua configuração de um instrumento suplementar, a arbitragem, parece, tanto numa perspectiva teórica como numa abordagem prática, trazer vantagens não despreciandas ao sistema.

Na União Europeia, a temática justificou, em 1976, a apresentação pela Comissão Europeia de uma proposta de directiva que veio a dar origem à Convenção de Arbitragem, limitando o seu âmbito à eliminação da dupla tributação em caso de transferência de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados-membros. Mais recentemente, a Directiva (UE) 2017/1852 sobre mecanismos de disputas fiscais na UE, também conhecida por Directiva de Arbitragem, reconhecendo as vantagens de uma disciplina vinculativa e uniforme para todos os Estados-membros, trouxe novas soluções com esperançosos resultados.

O presente artigo tem por objectivo a compreensão da questão e dos esforços feitos na melhoria dos seus meios e resultados.

Palavras chave: litígios fiscais, procedimento amigável, arbitragem

Abstract: The OECD as well as the G20, through the BEPS Action, dedicated relevant efforts to the issue of resolving international tax disputes by the use of the Mutual Agreement Procedure (MAP) mechanism. Traditionally, the MAP practice has revealed several shortcomings in its suitability to the objectives that should be pursued with it, in terms of its effectiveness and efficiency. The amendment in its configuration of a supplementary instrument, the arbitration, seems to bring considerable advantages to the system both from a theoretical perspective and a practical approach.

In the European Union, the theme justified, in 1976, the presentation by the European Commission of a proposal for a directive that gave rise to the Arbitration Convention, limiting its scope to the elimination of double taxation in the case of transfer of profits between associated companies in different Member States. More recently, the

Directive (EU) 2017/1852 on tax dispute mechanisms in the EU, also known as the Arbitration Directive, recognizing the advantages of a binding and uniform discipline for all Member States, brought new solutions with hopeful results.

This article aims to understand the topic and the efforts made to improve its means and results.

Keywords: tax disputes, mutual agreement, arbitration

RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA

🔗 (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/11>)

JOÃO SÉRGIO RIBEIRO*

1. Introdução

Os conflitos tributários, mesmo no âmbito da União Europeia, têm sobretudo a ver com o direito interno dos Estados-Membros e são essencialmente dirimidos através de mecanismos igualmente internos, quer administrativos quer jurisdicionais. Isso não significa, no entanto, que não haja mecanismos específicos de resolução de litígios no âmbito do Direito da União. Destacamos, neste domínio, por um lado, o reenvio prejudicial e as ações de incumprimento desencadeadas nas situações de desconformidade das disposições tributárias de direito interno com as liberdades económicas fundamentais e (ou) outras regras do Direito da União; e, por outro, quer a recente diretiva relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia que envolvam as autoridades competentes dos Estados-Membros da União Europeia em resultado da interpretação e aplicação de acordos e convenções internacionais para evitar a dupla tributação de rendimentos¹; quer os mecanismos que resultam das próprias convenções sobre

* Professor Associado da Escola de Direito da Universidade do Minho, Braga, Portugal. ORCID: 0000-0002-7710-5279.

Este texto foi preparado para servir de apoio à comunicação sob o tema *Resolução de conflitos tributários no Direito da União Europeia* realizadas no *Colóquio Desafios ao Estado Fiscal*, realizado nos dias 29 e 30 de setembro a faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

¹ Diretiva (UE) 2017/1852 do Conselho de 10 de outubro de 2017, transposta para o direito nacional pela Lei n.º 120/2019, de 19/9.

dupla tributação, cumuláveis com aquela diretiva, e muito importantes no contexto da União Europeia, sobretudo quando existem conflitos relativos à interpretação e aplicação de convenções para evitar a dupla tributação entre Estados-Membros e Estados terceiros, no âmbito de uma Convenção celebrada entre eles.

Referir-nos-emos, num momento inicial, tanto aos mecanismos constantes das convenções, como ao *procedimento por mútuo acordo* (PMA) tal como é regulado pela Diretiva a que nos acabámos de referir. Trata-se, com efeito, de mecanismos de aplicação a conflitos muito específicos, relativos à aplicação de tratados, mas, ainda assim, relevantes e com grande potencial. Seguidamente, colocaremos a nossa atenção nos mecanismos, por excelência, de resolução de conflitos entre a legislação tributária nacional e o direito da União Europeia: a ação por incumprimento e o reenvio prejudicial.

2. Resolução de conflitos tributários emergentes da aplicação de convenções sobre dupla tributação no domínio da CMOCDE

Não obstante o título deste artigo se referir à resolução de conflitos tributários na União Europeia, a referência ao papel da Convenção Modelo da CMOCDE, é, como já foi sugerido, incontornável para resolver os conflitos de interpretação e de aplicação de convenções, sempre que estas tenham sido celebradas por um Estado-Membro e um Estado terceiro. Sendo, por isso, adotado como um verdadeiro mecanismo de resolução de conflitos tributários na União Europeia, quando mais não seja, por não existir um mecanismo estritamente de Direito da União Europeia para prosseguir esse efeito².

No domínio da OCDE o recurso mais prático, e às vezes a única possibilidade de resolver conflitos, é justamente o *procedimento por mútuo acordo* (PMA). Este mecanismo, consubstanciado no artigo 25.º da CMOCDE, é um procedimento bilateral por meio do qual o contribuinte tem a possibilidade de apresentar o seu caso às autoridades competentes dos Estados envolvidos, quando considerar que a aplicação das disposições fiscais não foi feita de acordo com a convenção.

² Ver RIBEIRO, João Sérgio, «Conflito entre Convenções Sobre Dupla Tributação e o Direito da União Europeia: Uma Falsa Questão?», in *Direito da União Europeia e Transnacionalidade*, Lisboa: Quid Iuris, 2010, pp. 123-143.

Para isso, não é necessário que os impostos já tenham sido cobrados, bastando que o contribuinte presuma que os impostos serão cobrados de forma contrária ao tratado.

Embora popular, a eficácia do PMA tem vindo a ser questionada por várias razões.

Em primeiro lugar, o PMA termina muitas vezes sem êxito, ou seja, sem que se chegue a um acordo, o que é potenciado pelo facto de, ao abrigo do artigo 25.º, n.º 2, da CMOCDE, as autoridades competentes terem apenas de “envidar esforços” para resolver o caso. Não estando, portanto, obrigadas a resolver o diferendo.

Em segundo lugar, existe a desvantagem de, mesmo que o resultado seja um acordo, ele não ter de ser alcançado dentro de um prazo específico.

Em terceiro lugar, existe outro inconveniente, concretamente o envolvimento limitado do contribuinte no PMA que parece restringido, na maioria das situações, ao direito de o iniciar. Sendo, depois disso, improvável que a participação do contribuinte continue no procedimento.

Por último, também é problemático que o PMA não seja transparente e que o contribuinte não tenha conhecimento dos motivos que estão na base do acordo.

Essas e outras características insatisfatórias do PMA levaram a uma alteração importante ao artigo 25.º, na atualização da CMOCDE de 2008, através da inclusão de uma cláusula de arbitragem no artigo 25.º, n.º 5, da CMOCDE. Essa disposição passou a determinar que, após a apresentação do caso pelo contribuinte nos termos do artigo 25.º, n.º 1, da CMOCDE, e na eventualidade de as autoridades competentes não conseguirem chegar a um acordo para o resolver, no prazo de dois anos, as questões pendentes devem ser submetidas à arbitragem. A introdução da arbitragem como um mecanismo de resolução de litígios foi reforçada com a versão de 2017 da CMOCDE que a converteu em mecanismo obrigatório (muito por influência do Plano de Ação da OCDE *Base Erosion na Profit Shifting*).

Muitas das medidas propostas no Plano de Ação 14 do BEPS foram implementadas através da atualização de 2017 do Modelo de CMOCDE e dos seus comentários e da alteração das convenções sobre dupla tributação através do *instrumento multilateral* (IML) resultante da Ação 15. Por outras palavras, o IML e a atualização de 2017 da CMOCDE foram moldadas pelo plano de ação BEPS.

Antes de analisar essas mudanças, apenas uma breve palavra sobre o IML. Este instrumento foi adotado em novembro de 2016 e disponibilizado para assinatura em 7 de junho de 2017, altura em que foi assinado por 76 Estados. O IML destina-se a ser aplicado juntamente com os tratados fiscais bilaterais existentes, para os atualizar. Representa um ganho de eficiência muito significativo se comparado com a alternativa de ter os Estados a renegociar bilateralmente cada um dos mais de 3000 tratados, o que levaria muito tempo e pecaria pela falta de homogeneidade.

Tal como dissemos, o relatório final sobre a ação 14 sugeria que a nota de rodapé relativa ao do n.º 5 do artigo 25.º da CMOCDE fosse suprimida. Essa nota constituía uma cláusula de salvaguarda que permitia aos países não optarem pela arbitragem obrigatória por razões relacionadas com o direito interno e considerações de índole política ou administrativa. Esse padrão mínimo foi materializado tanto no IML como na versão de 2017 da CMOCDE, incentivando os países a adotarem a arbitragem obrigatória, honrando, ao fazê-lo, o compromisso com a arbitragem obrigatória no âmbito do PMA, constante da Parte II do relatório sobre a Ação 14.

Devemos dizer, no entanto, que no IML as disposições de arbitragem contidas na Parte VI são muito mais detalhadas e um pouco mais claras do que o artigo 25.º, n.º 5 e respetivos comentários, incluindo o acordo modelo que consta da atualização de 2017 da CMOCDE. A Parte VI também trata das regras processuais e caracteriza a arbitragem de forma muito mais detalhada.

Deixando de lado a clareza e os pormenores, existem também outras diferenças entre o IML e a CMOCDE. Mesmo que, tanto ao abrigo da IML como da CMOCDE, o pedido, por escrito, solicitando a arbitragem aconteça dois anos após um impasse no âmbito do PMA, o IML permite que este período de dois anos seja prorrogado por acordo, sujeito a uma notificação ao contribuinte.

O IML também se caracteriza pela especificidade que existe no que respeita aos pedidos de notificação e informação que precedem a arbitragem, o que o distingue do regime de arbitragem da Convenção Modelo de Convenção da OCDE³.

³ Ver GOVIND, Sriram / RAO, Shreya, «Designing an Inclusive and Equitable Framework for Tax Treaty Dispute Resolution: An Indian Perspective», *INTERTAX*, vol. 46/4 (2018), 313.

Tanto no IML como no artigo 25.º, n.º 5, e comentários admite-se a *arbitragem de basebol* (ou *arbitragem de oferta final*) ou a *arbitragem independente*. A opção padrão é, no entanto, a primeira. Houve uma mudança, no entanto, no que diz respeito à CMOCDE, uma vez que, até a atualização de 2014, a *arbitragem independente* era o principal método de arbitragem previsto no comentário. Somente em 2017, a CMOCDE, no seu comentário, sugeriu a *abordagem de baseball* como o método padrão.

Na *arbitragem de baseball*, os árbitros decidem a questão com base em qualquer uma das resoluções propostas sem fornecer um parecer fundamentado. Por contraste, a *arbitragem independente* implica uma decisão dos árbitros com base no texto da convenção, no direito interno e noutros recursos, apoiada em referências doutrinárias e técnicas. Apesar das diferenças, os dois tipos de arbitragem têm em comum o facto de nenhum deles ter valor de precedente. Em ambas as situações a decisão arbitral é executada no contexto do PMA e só nesse âmbito é vinculativo. Com a exceção das situações em que o contribuinte não aceita o acordo⁴.

Convém salientar, porém, que este tipo particular de arbitragem não foi concebido como um mecanismo independente ou automático de resolução de litígios, mas, sim, como um procedimento auxiliar, complementar ao PMA, a que só se pode recorrer quando, no âmbito daquele, as autoridades competentes não conseguirem chegar a um acordo.

Conforme estabelecido pelo artigo 25.º, n.º 5, alínea b), da CMOCDE, outras características importantes desse tipo de arbitragem são: (i) uma solicitação de arbitragem não pode ser feita se uma decisão sobre as questões não resolvidas já tiver sido proferida por um tribunal ou tribunal administrativo de qualquer um dos Estados; (ii) via de regra, o contribuinte, para exercer a arbitragem, também deve renunciar ao seu direito a recursos internos sobre a mesma questão⁵ e (iii) o procedimento dessa arbitragem deve ser decidido por mútuo acordo e a decisão decorrente da arbitragem será vinculativa para ambos os Estados contratantes.

⁴ O que será de inferir se o contribuinte não desistir de uma ação que tenha interposto perante um tribunal.

⁵ Ver comentário ao artigo 25.º, n.º 5, §82, da CMOCDE.

Do que foi descrito acima, pode concluir-se que existe uma grande diferença entre esse tipo de arbitragem e a arbitragem normalmente concebida em outros contextos, como a arbitragem comercial ou a solução de litígios no contexto da Organização Mundial do Comércio⁶.

3. Resolução de conflitos tributários emergentes da aplicação de convenções sobre dupla tributação no âmbito da União Europeia

A Diretiva (UE) 2017/1852 do Conselho, de 10 de outubro de 2017, relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia, tem muitas semelhanças com os desenvolvimentos alcançados no quadro do artigo 25.º da Convenção Modelo da OCDE. Da mesma forma que a arbitragem, no âmbito da COCDE, foi integrada no PMA, também no contexto da Diretiva, uma fase em tudo semelhante a uma arbitragem (por via de uma Comissão Consultiva ou de uma Comissão de Resolução Alternativa de Litígios) foi integrada no congénere PMA. Só podendo, por consequência, ser solicitada quando, no âmbito deste, não se consegue resolver o litígio.

A Comissão Consultiva corresponde aproximadamente ao Painel de Árbitros previsto no âmbito da CMOCDE quando a arbitragem é adotada. A Comissão de Resolução Alternativa de Litígios é diferente da Comissão Consultiva, em termos de composição, e representa uma porta de entrada para outras formas de resolução de litígios, como a arbitragem de *oferta final*, a conciliação e a mediação.

Assim, caso o litígio não seja resolvido entre as autoridades competentes no PMA, o contribuinte pode solicitar a constituição de uma Comissão Consultiva que fica excluída quando a questão litigiosa não envolva dupla tributação⁷. A Comissão Consultiva é composta pelas autoridades competentes dos Estados-Membros em litígio e por três personalidades independentes (uma das quais preside). Estas pessoas são selecionadas a partir de uma lista elaborada para fins específicos, para a qual são nomeadas, pelos Estados-Membros, em conformidade

⁶ Ver RIBEIRO, João Sérgio, *Preventing and Resolving Tax Treaties and Transfer Pricing Disputes*, Braga: Universidade do Minho Escola de Direito, 2018.

⁷ Ver artigo 16.º, n.º 7, da Diretiva.

com a Diretiva. Uma vez estabelecida, a Comissão Consultiva deve emitir o seu parecer no prazo de 6 meses.

Depois de a Comissão Consultiva emitir o seu parecer, este é notificado às autoridades competentes. Com base neste parecer, as autoridades dos Estados-Membros em causa tomam uma decisão final. Se não conseguirem chegar atempadamente a um acordo sobre uma decisão final, o parecer torna-se vinculativo para essas autoridades. A decisão definitiva é aplicada sob reserva de o interessado ou interessados aceitar(em) essa decisão e renunciar(em) ao direito a qualquer recurso nacional⁸. Os detalhes das decisões são publicados *online*.

Apesar das semelhanças, diríamos que a Diretiva, para além de ter um valor jurídico reforçado relativamente às próprias convenções, prevalecendo sobre outros instrumentos, nomeadamente os tratados fiscais⁹, incorpora uma versão mais refinada dos desenvolvimentos da OCDE. Por um lado, as decisões finais são sempre publicadas na íntegra ou, no mínimo, sob a forma resumida¹⁰. Por outro lado, os direitos do contribuinte também parecem estar mais garantidos, na medida em que a participação é muito maior¹¹. A diferença mais relevante, todavia, é a opção dada aos Estados-Membros de beneficiarem de mecanismos alternativos de resolução de litígios, como a mediação, a conciliação, em vez da arbitragem¹².

Feita a referência à arbitragem no contexto do PMA da Diretiva 2017/1852 é importante que se diga que a União Europeia tem uma longa história em termos de utilização da arbitragem como ferramenta

⁸ Ver artigo 15.º, n.º 4, da Diretiva.

⁹ O que significa que se esses procedimentos tiverem sido iniciados simultaneamente com os da Diretiva devem ser encerrados assim que a Comissão Consultiva ou a Comissão de Resolução Alternativa de Litígios for nomeada. Ver comentário ao artigo 25.º, n.º 5, *mutatis mutandis*, § 67, da CMOCDE.

¹⁰ Ver artigo 18.º da Diretiva.

¹¹ Os contribuintes, com o consentimento das autoridades competentes dos Estados-Membros, comparecem ou são representados perante a Comissão Consultiva ou a Comissão de Resolução Alternativa de Litígios. Ver artigo 13.º, n.º 2, da Diretiva.

¹² É verdade que também no contexto da OCDE, nos termos do artigo 25.º, n.º 4, CMOCDE (versão de 2017), há margem para admitir mecanismos alternativos, o que é reforçado pelos parágrafos 86 e 87 do comentário a este artigo, ao permitir, abertamente, outros mecanismos de resolução suplementares. No entanto, esta opção é muito mais evidente no contexto da Diretiva, onde tem um valor jurídico totalmente diferente, no sentido de que não é considerada apenas *soft law*, mas *hard law*.

para resolver litígios fiscais. Não podemos, por conseguinte, esquecer a Convenção de Arbitragem 90/436 CEE, de 23 de julho de 1990, sobre a Eliminação da Dupla Tributação em Relação à Correção de Lucros das Empresas Associadas. Este instrumento, todavia, tinha um alcance muito limitado, na medida em que abrangia principalmente questões de preços de transferência. Além disso, a Convenção de Arbitragem não era um instrumento jurídico ao abrigo do direito da União Europeia, o que implicou que não fosse automaticamente adotado por todos os Estados-Membros. Em consequência desta última característica, ao Estado-Membro assistia sempre a possibilidade de denunciar unilateralmente a Convenção de Arbitragem.

Com a aprovação da Diretiva 2017/1852 relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia, sem prejuízo de se aproveitar a experiência da Convenção de Arbitragem, tenta-se, portanto, superar muitas das suas lacunas e também ir para além do seu escopo. Independentemente de alguma sobreposição com a Convenção de Arbitragem, a Diretiva não terá sido criada para a revogar, tal como resulta de vários momentos do seu preâmbulo¹³, podendo ser usada para dirimir conflitos de aplicação dessa convenção.

4. Possível envolvimento do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) também nos litígios relativos à aplicação das convenções sobre dupla tributação

Não obstante as evoluções positivas no âmbito da CMOCDE e consideráveis progressos no âmbito da Diretiva que acabámos de abordar, parece-nos que a resolução dos litígios poderia beneficiar grandemente com outro tipo de desenvolvimentos. Vejamos.

A melhor solução, mesmo que não seja uma panaceia para todos os desafios, seria que, paralelamente à arbitragem, existisse um tribunal internacional para resolver litígios relativos aos tratados fiscais. Podendo, no contexto específico da União Europeia, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) desempenhar esse papel.

A inspiração pode ser tirada do tratado entre a Alemanha e a Áustria e da decisão do TJUE, C-648/15, de 12 de setembro de 2017, que foi desencadeada no âmbito desse tratado.

¹³ Ver §§: 3, 6 e 7 do preâmbulo da Diretiva (UE) 2017/1852.

A convenção entre a Áustria e a Alemanha é única em que, nos termos do seu artigo 25.º, n.º 5, em caso de dificuldades ou dúvidas quanto à interpretação ou aplicação das suas disposições, para as quais não seja possível encontrar solução no âmbito de um PMA entre as autoridades competentes, no prazo de três anos a contar do início desse procedimento, os Estados são obrigados, a pedido do contribuinte, a submeter o litígio ao TJUE. Deverão fazê-lo, no âmbito de um procedimento de arbitragem, nos termos do artigo 273.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

O aspeto mais interessante do processo C-648/15 não é a questão material em causa, mas o facto de o TJUE, ao reconhecer a sua competência nos termos do artigo 273.º do TFUE para decidir o caso, ter funcionado como tribunal arbitral.

Pensamos que esta solução é bastante inspiradora e capaz de garantir um bom grau de harmonização no domínio da resolução de litígios. Isso sem prejuízo de poderem ser apresentados vários argumentos contra ela, designadamente o facto de poder dizer-se que os juízes do TJUE não são especialistas em tratados tributários, ou até, que, na maioria dos casos, tentam proteger as liberdades fundamentais a todo o custo, muitas vezes colocando uma pressão insustentável sobre os princípios universais de direito tributário.

Essas observações não devem ser suficientes para rejeitar o envolvimento dos juízes do TJUE em questões tributárias, existindo também muitos argumentos a seu favor. Atentemos em alguns deles¹⁴.

Gostariamos de lembrar, a título de contraponto, que O TJUE lidou com essas questões várias vezes e o número crescente de processos fiscais certamente desenvolverá a familiaridade dos juízes com esses casos.

Além disso, uma abordagem mais geral das questões relativas aos tratados tributários pode ter vantagens, pois os juízes, não obstante a excelente capacidade de adaptação às diferentes áreas do direito têm, ainda assim, uma visão menos condicionada dos assuntos fiscais. Isto é, estão geralmente mais livres de pré-compreensões.

¹⁴ Ver CLAUS STARINGER, «Austria: CJUE Pending Case from Austria – Austria/ Germany (C-648/15)», in MICHAEL LANG, *et al* (eds), *CJUE Recent Developments in Direct Taxation* 2016, Viena: Linden, 2017, 1-10, que seguimos muito de perto.

Ao contrário, os árbitros são especialistas na área, o que implica que tenham pré-entendimentos e posicionamentos já enraizados, sendo muito provável que os continuem a seguir no caso de serem envolvidos. Além disso, eles são muitas vezes selecionados pelas posições que reiteradamente vão seguindo, o que pode tornar o envolvimento de juízes profissionais, o mais apropriado.

Os procedimentos seguidos pelo TJUE são mais estáveis, o que gera uma maior segurança para os contribuintes. Contrariamente, os procedimentos de arbitragem são muito diversos e nem sempre fáceis de harmonizar com o direito interno.

Ressalta-se, ainda, que a execução de decisões arbitrais nem sempre é fácil, tendo em vista que os contribuintes dispõem de meios para recusar uma decisão arbitral, tanto nas convenções que seguem o Modelo da OCDE¹⁵, como na Diretiva relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal¹⁶; que contrasta claramente com a execução de decisões do TJUE que não podem ser recusadas pelos contribuintes.

Depois, as decisões do TJUE, além de vinculativas para os contribuintes, são vinculativas também para os Estados que não podem recusá-las, mesmo que delas discordem. O mesmo não acontece no contexto da CMOCDE¹⁷ ou da Diretiva sobre resolução de litígios¹⁸, porque os Estados podem decidir desviar-se da opinião da decisão arbitral.

Por fim, é importante destacar que o envolvimento do TJUE tem um efeito dissuasor em relação ao não compromisso por parte do Estados, pois o tratado entre a Áustria e a Alemanha, embora em vigor há 19 anos¹⁹, só relativamente há pouco tempo é que desencadeou o envolvimento do TJUE como tribunal arbitral.

Por tudo o que foi dito, a criação de um tribunal fiscal internacional ou, enquanto esta ideia não se concretizar, a participação do TJUE no contexto estrito dos Estados-Membros da União Europeia pode ser considerada como uma solução interessante, a ponderar.

¹⁵ Ver artigo 25.º, n.º 5., alínea b), da CMOCDE.

¹⁶ É necessário que decisão seja aceite pelos interessados. Ver artigo 15.º, n.º 4, da Diretiva.

¹⁷ Ver artigo 25.º, n.º 5., alínea b), da CMOCDE.

¹⁸ Ver artigo 15.º, n.º 2, da Diretiva.

¹⁹ Celebrada em 24 de agosto de 2000, em vigor desde 2002.

5. Envolvimento do TJUE

Como já foi por nós anunciado, há dois mecanismos principais que permitem que uma determinada situação, envolvendo questões fiscais, possa chegar ao TJUE: a ação por incumprimento e o reenvio prejudicial²⁰.

5.1. Ação por incumprimento

A ação por incumprimento pode ter na sua base vários motivos, designadamente uma queixa à Comissão feita por um determinado indivíduo²¹; uma questão ou petição dirigida ao Parlamento Europeu²²; ou ser começada *ex officio* pela própria Comissão, na sua qualidade de guardiã dos Tratados²³, por exemplo, entre outros motivos, devido a uma falta ou incorreta transposição de Diretivas, ou interpretação ou aplicação erradas da legislação da União Europeia²⁴.

Se a Comissão decidir iniciar uma ação por incumprimento, notificará formalmente o Estado-Membro pretensamente infrator, que terá, na sequência disso, de apresentar as suas observações até data a fixar pela Comissão²⁵.

Será em função dessa resposta, ou da sua ausência, que a Comissão decidirá formular um parecer fundamentado sobre o assunto. Aí deve dar conta das razões que julga estarem na base da infração ao direito da União Europeia e da forma como o Estado-Membro poderá ultrapassar o problema.

²⁰ Ver RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: Tributação Direta*, 2.^a edição, Almedina, Coimbra, 2019, págs. 31 e ss.

²¹ Se considerar que o problema pode ser resolvido de forma mais eficaz por um serviço de resolução informal ou extrajudicial de litígios, a Comissão poderá propor-lhe transferir o dossiê para um desses serviços.

²² Cfr. artigo 227.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

²³ Cfr. artigos 258.º a 260.º do TFUE.

²⁴ De acordo com o artigo 259.º do TFUE, os processos de infração também podem ser iniciados pelos Estados-Membros. Na prática, isto é extremamente raro, não tendo conhecimento que tenha ocorrido no domínio fiscal. O exemplo mais recente em outro domínio é Acórdão *Hungria contra Eslováquia*, de 16/10/2012, proc. C-364/10.

²⁵ Caso a Comissão não inicie uma ação de incumprimento, o sujeito passivo, se considerar que a Comissão Europeia não tratou devidamente do seu caso, pode contactar o Provedor de Justiça Europeu. Ver artigos 24.º, § 3, e 228.º do TFUE.

Caso o Estado-Membro visado não proceda em conformidade com o parecer, a Comissão pode recorrer ao TJUE. Os casos chegam apenas ao Tribunal de Justiça após um procedimento pré-contencioso envolvendo uma troca de apresentações, dando à Comissão e ao Estado-Membro a oportunidade de reverem a medida em questão. Concretamente, um Estado-Membro já pode nesta fase reconhecer que existe um problema e decidir alterar a sua legislação ou prática. A Comissão, por seu lado, pode aceitar, ouvida a explicação do Estado-Membro, que não existirá um problema²⁶. Esta fase pode ser um expediente interessante para os contribuintes resolverem os seus problemas ou obterem clareza relativamente ao impacto que o direito da União Europeia tem na sua situação fiscal.

Mesmo depois de envolvido o TJUE, a Comissão pode interromper esta ação em qualquer momento, especialmente se, no decorrer da mesma, o Estado-Membro der garantias de que a infração não persistirá²⁷.

Caso a ação prossiga e o TJUE declare que o Estado-Membro não cumpriu qualquer das obrigações que lhe incumbem por força dos Tratados, esse Estado deverá tomar as medidas necessárias à execução do acórdão do TJUE. Apesar de a decisão ter apenas natureza declarativa – isto é, o TJUE não tem o poder de anular as medidas do Estado-Membro –, o TJUE pode impor sanções pecuniárias se não for cumprido o dever de dar execução ao acórdão²⁸.

5.2. Reenvio prejudicial

O reenvio prejudicial foi criado com o objetivo de facultar aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros um mecanismo para fazer face às dificuldades de interpretação do direito da União Europeia, permitindo, assim, que, por essa via, se consiga alguma uniformidade na sua aplicação.

Os órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros podem recorrer ao TJUE para decidir, a título prejudicial, sobre a interpretação dos

²⁶ Cfr. LYAL, Richard, “Compatibility of National Tax Measures with EU Law: The Role of the European Commission in Tax Litigation before the European Court of Justice”, in *EC Tax Review*, 2015/1, pp. 5-14.

²⁷ Cf. PANAYI, Cristiana Hji, *European Union Corporate Tax Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 124.

²⁸ Cfr. artigo 260.º, n.º 2, do TFUE.

Tratados ou sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União, quando essa decisão seja necessária para o julgamento da causa.

Trata-se, por conseguinte, para uma parte dos órgãos jurisdicionais, de uma mera faculdade. Embora seja desejável, naturalmente, que recorram ao reenvio para evitar divergências na aplicação do direito da União Europeia²⁹.

Já quando se trate de um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso, designadamente quando esteja em causa um tribunal superior, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao TJUE³⁰.

O órgão jurisdicional nacional submete ao Tribunal de Justiça questões relativas à interpretação ou à validade de uma disposição da União, geralmente sob a forma de uma decisão judicial, em conformidade com as regras processuais nacionais. Após a tradução do pedido em todas as línguas da União, pelo Serviço de Tradução do Tribunal de Justiça, o processo principal é notificado às partes, aos Estados-Membros e às instituições da União, que dispõem de dois meses para apresentar as suas observações escritas ao Tribunal de Justiça³¹. Nesse contexto é enviada para publicação no *Jornal Oficial* uma comunicação com a identificação das partes e as questões submetidas.

Graças ao reenvio prejudicial, muitas vezes feito até por tribunais de primeira instância, têm vindo a ser estabelecidos importantes princípios. Este mecanismo tem ainda o mérito de estimular a cooperação entre o TJUE e os tribunais nacionais, reduzindo, assim, a possibilidade de haver interpretações distintas.

As decisões do TJUE revestem a forma de julgamento, em grande parte dos casos, e as questões colocadas pelos órgãos jurisdicionais nacionais são normalmente respondidas no plano geral e abstrato, não havendo uma referência aos factos concretos do caso em questão. Isto não impede, todavia, que o órgão que fez o reenvio fique vinculado na sua decisão ao que tiver sido decidido pelo TJUE. Deve, como consequência, quando a decisão do TJUE vá nesse sentido, recusar a aplicação das disposições do direito nacional que tenham sido consideradas

²⁹ Cfr. Acórdão *Hoffmann-La Roche*, de 24/5/1977, proc. C-107/76.

³⁰ Cfr. artigo 267.º, § 3.º, do TFUE.

³¹ Ver artigo 23 do Protocolo sobre o Estatuto do Tribunal de Justiça.

desconformes ao direito da União Europeia, mesmo que tenham sido adotadas em momento subsequente. Ora, constata-se que nem sempre a ação do legislador, na sequência das decisões do TJUE, é satisfatória, ou seja, nem sempre a violação do direito da União Europeia é totalmente eliminada.

Outra hipótese, já considerada pelo TJUE, é aquela em que o sujeito passivo tem direito à reparação de danos, designadamente através de uma ação de indemnização, quando, sendo manifesta a necessidade de se proceder ao reenvio, o tribunal nacional não o tenha feito³². O problema deste expediente e de outros que tenham em vista a reparação das violações do direito da União Europeia por parte de um Estado-Membro é que a responsabilidade deste deve ser efetivada pelos tribunais nacionais e de acordo com as regras processuais nacionais. Esta exigência retira, como é óbvio, impacto à possibilidade de o sujeito passivo ver os seus danos reparados, dado que o direito processual nacional nem sempre está adaptado a este tipo de ações³³.

6. Conclusão

Feita esta breve incursão pelos mecanismos de resolução de conflitos tributários na União Europeia, constata-se a concretização de evoluções muito relevantes.

No âmbito da resolução de litígios em matéria fiscal internacional, mais concretamente quando está em causa a aplicação de Convenções sobre dupla tributação, afirma-se a arbitragem como um mecanismo alternativo de resolução, com grande potencial. É certo que o recurso que a ela se faz é dominado por uma lógica de acessoriedade face ao PMA, mas, mesmo assim, muito importante pelo caminho que se abre. Consideramos, todavia, que estes progressos devem ser complementados pelo envolvimento crescente de verdadeiros tribunais supranacionais, sendo o exemplo da Convenção Alemanha / Áustria, e consequente intervenção do TJUE, um importante primeiro passo.

³² Cfr. Acórdão *Köbler*, de 30/9/2003, proc. C-224/01, n.º 36.

³³ Para mais desenvolvimentos, ver DOURADO, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal Europeu: Tributação Directa*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010, 33-46; NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade. A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010, 182-189.

Dominado ainda pela lógica da arbitragem, é certo, mas, apesar de tudo, muito válido.

No que concerne ao reenvio prejudicial e ações por incumprimento, constata-se que não são unicamente um recurso inestimável no que concerne à resolução de conflitos tributários que têm na sua base a desconformidade do direito fiscal interno com o direito da União, mas também um dos maiores impulsos no que respeita à harmonização, por via colateral é certo, da tributação direta. O fulgor destes mecanismos é tal que, muitas vezes, as próprias soluções decorrentes da implementação das diretivas são postas à prova e até superadas, no confronto que destas é feito com o Direito Primário.

Antevê-se, portanto, como decorrência de uma harmonização crescente, também no domínio da tributação direta, dois efeitos: as normas tributárias que estarão subjacentes aos conflitos tributários terão cada vez mais uma fonte Europeia, e, conseqüentemente, haverá um robustecimento dos mecanismos de resolução desses litígios.

Resumo: O texto que se inicia tem em vista fazer uma breve reflexão sobre as formas de resolução de conflitos tributários na União Europeia. Nesse âmbito, abordaremos os procedimentos de mútuo acordo tanto na convenção modelo da OCDE como no âmbito da Diretiva 2017/1852 e a sua ligação à arbitragem. Referiremos ainda o papel do Tribunal de Justiça da União Europeia nas ações de incumprimento e reenvio prejudicial, fazendo também uma reflexão, numa perspetiva de *iure condendo*, acerca de um envolvimento adicional deste órgão na resolução dos conflitos específicos que resultam da interpretação e aplicação de convenções sobre dupla tributação.

Palavras chave: conflitos relativos à aplicação e interpretação de convenções sobre dupla tributação, procedimento por mútuo acordo, Diretiva 2017/1852, ação por incumprimento, reenvio prejudicial.

Abstract: The purpose of this article is to elaborate on the instruments available to tackle tax conflicts in the European Union. In this context, we will address the mutual agreement both in the OECD Model Convention and Directive 2017/1852 and their link to arbitration. We also refer to the role of the Court of Justice of the European

Union (CJEU) in situations where there is an infringement procedure or a reference for a preliminary ruling. We will also reflect on how, under an *iure condendo* perspective, the CJEU can be engaged further in the resolution of tax conflicts emerging from the interpretation and application of double taxation conventions.

Keywords: conflicts concerning the application and interpretation of double taxation conventions; mutual agreement procedure, Directive 2017/1852, infringement procedure, preliminary ruling.

[12]

L'ESSOR DE LA CONTRACTUALISATION EN DROIT FISCAL FRANÇAIS

🔗 (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/12>)

MARIE-CHRISTINE ESCLASSAN*

1. Introduction

L'essor de la contractualisation de l'impôt dans le droit fiscal français s'inscrit dans l'objectif d'adapter la contrainte fiscale dans un contexte où les États peinent à pouvoir lever l'impôt.

Comme le rappelait Michel Bouvier, cet objectif qui n'est pas nouveau réapparaît avec vigueur dans le contexte actuel où l'endettement vertigineux des États conduit de plus en plus à s'interroger sur la capacité de pouvoir dégager les ressources permettant d'y faire face et notamment les ressources fiscales

Dans ce cadre, la problématique de l'acceptation de l'impôt, et par conséquent des modalités qui la favorisent, prend bien évidemment un intérêt renouvelé d'autant qu'elle s'inscrit dans un environnement idéologique qui lui est peu favorable.

La progression de la contractualisation de l'impôt s'inscrit également dans un air du temps marqué par une certaine désaffection vis-à-vis des principes fiscaux.

En droit fiscal français la question de l'acceptation de la contrainte fiscale a été résolue -comme du reste dans les autres démocraties parlementaires- par deux principes fondamentaux qui sont étroitement liés, celui du consentement de l'impôt par les représentants des citoyens,

* Professeur émérite à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne, Secrétaire générale de FONDAFIP, Directrice de la Revue Française de Finances Publiques.

et celui de la légalité. Ce sont ces deux principes qui ont permis d'affirmer que la gestion de l'impôt, en tant que prélèvement d'essence régaliennne, doit relever de l'acte administratif unilatéral et non pas du contrat ou de la négociation.

Or dans des sociétés marquées à la fois par la progression de l'individualisme et l'attente d'une sécurité juridique accrue, le principe de légalité de l'impôt ne suffit plus à asseoir la légitimité de ce dernier.

Parallèlement l'idée selon laquelle la gestion de l'impôt doit relever de l'acte administratif unilatéral s'avère relativement contradictoire avec la progression de la culture d'entreprise qui caractérise les sociétés actuelles, culture qui repose sur le contrat et la négociation.

D'un autre côté la question de l'acceptation du prélèvement fiscal a inspiré depuis longtemps des pratiques de concertation, voire d'accords négociés qui ont pour préoccupation essentielle de faciliter le recouvrement de l'impôt.

Ces dispositifs qui témoignent par eux-mêmes des limites que rencontre la conception politique et juridique du consentement de l'impôt sont aujourd'hui d'une grande variété dans le système fiscal français.

Certains sont anciens comme la transaction ou la remise gracieuse, qui sont présents depuis la fin du 19^e siècle ou qui datent des débuts du 20^e siècle avec dès 1926 l'existence de commissions associant agents du fisc et représentants des contribuables en vue de participer de manière concertée à la gestion de l'impôt. Tous ces dispositifs montrent que la nécessité de dépasser les inconvénients de l'acte unilatéral administratif et de personnaliser la gestion de l'impôt est donc présente depuis longtemps.

Marqué par ce besoin, le droit fiscal français a ainsi connu une évolution allant de plus en plus dans le sens d'une fiscalité concertée voire négociée. Dès la fin des années cinquante est par exemple instituée la règle générale de la doctrine administrative opposable et ce même si elle est illégale (sous la condition qu'elle soit publiée et qu'elle ne concerne que l'assiette)¹ une initiative qui sera amplifiée par la suite par l'introduction en 1987 de la technique dite du *rescrit* empruntée au *ruling* en vigueur dans les pays anglo saxons et qui sera

¹ Art. L80 A du Livre des procédures fiscales applicable uniquement en matière de question de droit. L'application de la doctrine opposable à l'administration sera un peu plus tard étendue aux questions de fait (art. L80 B du LPF).

ensuite multipliée à travers différentes formes². Parallèlement seront développées à partir des années 2000 des procédures de médiation (création d'un conciliateur fiscal dans chaque département, médiateur), l'objectif étant de passer pour tous les contribuables et non pas seulement pour les entreprises d'une gestion fiscale autoritaire à une relation de confiance, une *compliance*, permettant de faciliter et sécuriser l'établissement de l'impôt.

Cet essor du droit fiscal en faveur des accords et de la négociation ne s'exprime pas seulement en amont de l'impôt, c'est-à-dire a priori. On le retrouve également à travers d'autres dispositifs d'essence contractualiste qui sont plus spécialement destinés quant à eux à régler a posteriori les litiges et favoriser, au besoin par la négociation voire l'abandon de créance, l'acceptation de l'impôt. Comme on le verra plus loin, ces procédures qui interviennent a posteriori de l'établissement de l'impôt et qui permettent aux contribuables de bénéficier hors procédure juridictionnelle d'un éventuel aménagement de leur dette fiscale connaissent un regain d'intérêt marqué depuis plusieurs années.

Au total, on peut se demander quels sont les avantages mais aussi les limites de cette évolution du droit fiscal français vers la contractualisation, de même que l'on peut s'interroger sur ses conséquences.

N'introduit-elle pas fondamentalement une nouvelle culture en matière fiscale qui si elle ne tourne pas formellement le dos aux principes traditionnels de légalité et d'égalité de l'impôt, renforce cependant le rôle et le poids de la doctrine administrative ainsi qu'une gestion dérogatoire de l'impôt pour certaines catégories de contribuables. En privilégiant un raisonnement en termes de coût-bénéfice et en ouvrant largement la voie à la négociation du prélèvement fiscal, ne traduit-elle pas par ailleurs le triomphe de l'impôt-prix ou l'impôt bénéfice sur celle de l'impôt solidarité?

On se limitera ci-après aux dispositifs chez lesquels la dimension contractualiste est la plus marquée, c'est-à-dire le rescrit ou ruling pour ce qui concerne les dispositifs a priori (I), la transaction et la convention judiciaire d'intérêt public pour les dispositifs a posteriori (II).

² V. les multiples es formes de rescrit contenues aux articles L. 80 B, L. 80 C et L. 80 CB du Livre des procédures fiscales.

I. La facilitation des accords *a priori*

1. Le rescrit: avantages et limites d'un dispositif d'essence subjective

La facilitation des accords *a priori* et la recherche de plus de sécurité juridique était déjà l'objet de la doctrine administrative traditionnelle de portée générale (Art. L80 A) et B du LPF). Celle-ci a connu une diversification remarquable avec l'apparition d'un nouveau dispositif introduit par une loi du 8 juillet 1987, le rescrit.

Comparable au *ruling* en usage dans les pays anglo-saxons, le dispositif présente l'avantage de donner au contribuable la possibilité de solliciter une prise de position de l'administration fiscale, cette dernière l'engageant. A la différence de la doctrine administrative classique qui par son caractère unilatéral ne repose sur aucun échange entre les parties concernées, contribuable et administration, le rescrit se présente comme un dispositif d'inspiration contractuelle faisant place à une dimension subjective par lequel les contribuables peuvent saisir l'administration d'une difficulté à laquelle ils se heurtent au sujet de l'interprétation d'un texte fiscal ou de l'interprétation d'un état de fait au regard du droit fiscal. En permettant de dépasser le caractère objectif de la doctrine classique et de prendre en compte les situations individuelles, il entend mieux répondre à l'attente de sécurité juridique³.

Ces avantages sont toutefois contrebalancés par des inconvénients liés à la multiplication des catégories de rescrits et à la nature même du rescrit.

1.1. La multiplication des catégories de rescrits et ses effets négatifs

Depuis son introduction en 1987, le dispositif a connu une forte dynamique puisqu'à côté du rescrit originel, dit rescrit général qui a été le premier à avoir été institué, le droit fiscal en vigueur comporte 7 autres cas de rescrits dits spécifiques⁴.

Cette multiplication des cas de rescrits présente des aspects positifs. Elle a sensiblement élargi l'utilisation du dispositif et par voie de conséquence son accessibilité. Elle s'est accompagnée en outre d'une

³ BACHELIER, Gilles, «Le rescrit fiscal», *Revue Française de Finances Publiques*, 130 (2016). V. égal. le dossier «Rescrit-Ruling-Transparence», *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, 109/1 (2017).

⁴ V. art. L 80 B du Livre des procédures fiscales.

transparence accrue avec la publication régulière sur le site de l'administration des rescrits susceptibles d'intéresser le plus grand nombre de contribuables.

Ces aspects bénéfiques rencontrent toutefois des limites: une fragmentation juridique préjudiciable à la lisibilité e du dispositif, des niveaux de protection différents, une accessibilité aux droits de défense réduite

1.° - Une fragmentation juridique préjudiciable à la lisibilité du dispositif

Sur les huit cas de rescrits actuellement en vigueur à l'article L 80 B, un seul a une portée générale, à la différence des 7 autres qui présentent un caractère spécifique.

La lecture de l'article L 80B du LPF qui les recense illustre le choix qui a été opéré par le législateur de répondre par la multiplication des rescrits spécifiques aux difficultés particulières que soulèvent certaines dispositions fiscales (crédit d'impôt recherche, mesures en faveur de jeunes entreprises innovantes) ou aux situations délicates auxquelles est confronté le droit fiscal (prix de transfert, abus de droit ...).

Cette voie débouche inévitablement sur une fragmentation et sur une hétérogénéité juridique qui nuit à la simplicité et à la lisibilité des dispositifs. Il en résulte que l'accessibilité à la sécurité juridique n'est pas la même pour tous.

2.° - Des niveaux de sécurité juridique différents

La loi organise des niveaux de protection différents selon les catégories de rescrits. Trois groupes de rescrits peuvent ainsi être identifiés: ceux qui bénéficient d'une sécurité minimum, ceux qui bénéficient d'une sécurité plus élevée, ceux qui font l'objet de règles particulières.

Le rescrit général codifié à l'article L 80 1° B qui est le plus ancien, relève du premier groupe. Nécessitant une réponse expresse de la part de l'administration, il suffisait que l'administration ne réponde pas pour paralyser le mécanisme.

Depuis le 1^{er} juillet 2009 le législateur a remédié à cette lacune en imposant à cette dernière de répondre dans les trois mois aux demandes qui lui sont adressées. Il faut toutefois que ces dernières soient selon les termes mêmes de la loi «suffisamment précises et complètes». Par ailleurs, l'obligation reste largement théorique dans la mesure où il n'a pas été prévu de sanction à en cas d'inertie de l'administration.

Les rescrits spécifiques du 2° au 6° et celui du 8° de l'article L 80 B qui permettent d'obtenir une prise de position au regard de textes fiscaux particuliers peuvent être classés dans le 2^e groupe.

Par rapport à ceux du premier groupe, ils bénéficient d'une protection supérieure puisque le silence de l'administration trois mois après la réception de la demande du contribuable est réputé selon la loi valoir accord tacite. Le rescrit relatif à la qualification d'abus de droit peut y être associé compte tenu de la protection spécifique qu'il assure. La loi énonce en effet qu'en cas de silence pendant six mois à partir de la réception de la demande, le contribuable est assuré que l'administration ne pourra pas appliquer la qualification d'abus de droit. Elle n'est pas privée toutefois de la possibilité de poursuivre des rehaussements sur la base d'une autre qualification.

Les autres rescrits (prix de transfert, rescrit «valeur») qui constituent le 3^e groupe font l'objet d'une protection spéciale qui ne permet pas de comparaison avec les deux groupes précédents.

1.2. La nature spécifique du rescrit et la question de l'accessibilité aux droits de défense

Dès lors que le rescrit présente une nature administrative spécifique, - il occupe une place à part dans le droit administratif- la question se pose de savoir si le demandeur dispose de voies de recours en cas de réponse défavorable.

La question se pose également de savoir quels sont également les droits des tiers qui peuvent éventuellement être concernés.

1.°- Un droit au recours limité pour le demandeur en cas de réponse défavorable

a) La difficulté qu'a soulevé le dispositif est celle de l'absence de voies de recours lorsque la réponse de l'administration est défavorable.

Le demandeur ne pouvait en effet le contester devant le juge administratif dans la mesure où selon la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'État, le recours pour excès de pouvoir n'est pas recevable contre les prises de position formelles de l'administration sur une situation de fait⁵.

⁵ Selon la jurisprudence du Conseil d'État, la lettre par laquelle l'administration répond à une association qui lui en a fait la demande que son activité entre dans le

C'est précisément pour cette raison que le rapport Fouquet de 2008 relatif à l'amélioration de la sécurité juridique préconisait d'instituer l'une des deux voies d'amélioration suivantes: soit un recours juridictionnel sur le modèle du référé précontractuel soit un recours administratif. C'est à la deuxième solution que le législateur s'est rallié en ayant institué un recours pour second examen devant un collège administratif⁶.

Depuis le 1^{er} juillet 2009 le contribuable dispose ainsi d'un délai de deux mois à compter du jour de la réception de la réponse de l'administration à sa demande initiale pour solliciter un second examen de celle-ci. La décision de second examen a toutefois un caractère définitif et ne peut pas être contestée devant le juge.

b) Les restrictions au droit de recours en matière de rescrit ont été assouplies par le Conseil d'État qui a indiqué dans une décision du 2 Décembre 2016, n°387613 «Société Export Press que les prises de position défavorables de l'administration peuvent faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir eu égard aux enjeux économiques qui les motivent⁷. Lorsque les conditions d'ouverture d'un tel recours sont réunies, la seconde demande d'examen constitue toutefois un préalable obligatoire

champ des impôts commerciaux, est un acte non détachable de la procédure d'imposition. Elle ne peut donc être contestée par la voie du recours pour excès de pouvoir (CE, 26 mars 2006, n° 278858, Association ProMusica)

⁶ L'ouverture de ce second examen est très étendue en concernant toutes les catégories de rescrit de l'article L 80 B, à l'exception de la procédure des accords préalables en matière de prix de transfert et du rescrit abus de droit, qui bénéficie d'ores et déjà de garanties spécifiques au titre de la procédure dite «de l'abus de droit fiscal».

⁷ Il en est ainsi lorsque le fait de suivre la prise de position du fisc «aurait pour effet, en pratique, de faire peser sur le contribuable de lourdes sujétions, de le pénaliser significativement sur le plan économique ou encore de le faire renoncer à un projet important pour lui ou de l'amener à modifier substantiellement un tel projet». Dans le cas d'espèce, il a été relevé que le refus par l'administration de l'applicabilité du taux réduit de TVA avait eu pour conséquence de pénaliser les ventes du demandeur. Les rescrits défavorables pris dans certains domaines spécifiques (par exemple au regard du «crédit d'impôt recherche» ou de la notion d'«établissement stable»), sont, compte tenu des enjeux économiques qui motivent les demandes, réputés par principe pouvoir faire l'objet d'un tel recours. Sur la portée de cette décision *v. BEZZINA, A.C.*, «A propos du nouveau recours pour excès de pouvoir contre le rescrit: retour sur les paradoxes de la subjectivisation du droit fiscal», *Revue Française de Finances Publiques*, 138 (2017).

2.° - L'émergence d'un droit au recours pour les tiers

a) Le rescrit est en principe *intuitu personae*

Par voie de conséquence les tiers ne peuvent donc en principe ni prétendre se prévaloir de la prise de position formelle de l'administration à l'égard d'un demandeur ni prétendre la contester.

La jurisprudence admet toutefois que la portée du rescrit dépasse le seul cadre individuel et que dans certaines conditions les tiers puissent se prévaloir du rescrit favorable dont a bénéficié un contribuable.

b) Il en est ainsi par exemple lorsque les tiers ont participé à l'acte ou à l'opération qui a donné naissance à la situation qui a fait l'objet de la prise de position de l'administration (CE, 20 oct. 2004, n° 249978 SA Ets François Meunier). Il en est de même dans le cas d'une société organisant un réseau de commercialisation de fleurs sur la base d'un catalogue commun à tous les revendeurs. Il a été jugé que le rescrit au bénéfice de la société pouvait être opposé par tous les membres du réseau pour les bouquets et compositions du catalogue ayant fait l'objet du rescrit (CE, 28 janv. 2015, n° 370455, Sté Duchêne Fleurs).

Mais les tiers peuvent aussi souhaiter contester le rescrit favorable qui a été délivré à un demandeur. Si en principe la voie contentieuse est fermée, le juge administratif n'admettant pas le recours «en jalousie» selon l'expression de G. Bachelier⁸, elle ne l'est pas totalement lorsque le tiers est en mesure de justifier d'un intérêt à agir certain (en cas d'atteinte à la concurrence par exemple). Sous cette condition, la voie du recours pour excès de pouvoir est alors ouverte.

1.3. La transparence des rescrits ou *rulings* accordés aux multinationales: un instrument de lutte contre l'optimisation fiscale agressive

La dynamique d'élargissement et de modernisation qui a été apportée avec le dispositif du rescrit a connu dans les dernières années une nouvelle évolution avec l'adoption par le Conseil européen d'une directive en date du 8 décembre 2015.

Le texte qui vise à instituer un échange automatique d'information en ce qui concerne les décisions fiscales anticipées transfrontières ainsi que les accords préalables en matière de prix de transferts s'inscrit dans la lutte contre l'optimisation fiscale agressive.

⁸ BACHELIER, Gilles, «Le rescrit...», cit.

Par l'amélioration de la transparence des *rulings* accordés aux multinationales, l'objectif est de permettre aux administrations fiscales nationales d'identifier les risques de montages abusifs.

C'est au fond un nouvel aspect de l'usage du rescrit ou *ruling* qui a été révélé à travers cette initiative.

II. Le renforcement des accords *a posteriori*: une évolution allant de la remise gracieuse et la transaction à la convention judiciaire d'intérêt public

Le droit fiscal n'ignore pas et depuis longtemps qu'une façon efficace de régler un litige avec un contribuable réside dans l'abandon de créance, qu'il s'agisse d'impôt en principal ou de pénalités. C'est ce que permettent les pouvoirs gracieux dont dispose d'administration avec deux procédés, la remise gracieuse ou la transaction qui connaissent un regain d'intérêt depuis quelques années.

Toutefois l'institution en 2016 d'une nouvelle procédure la convention judiciaire d'intérêt public, apparue sur le terrain du droit pénal, et importée d'un mécanisme en vigueur outre-Atlantique a fait franchir un pas important à la contractualisation en droit fiscal en instituant la possibilité en matière de fraude fiscale de mettre un terme aux poursuites en contrepartie d'une amende.

2. Remise gracieuse ou transaction en matière fiscale: une réévaluation positive du pouvoir gracieux dans la période contemporaine

L'administration fiscale qui est tenue de mettre en œuvre les impositions et sanctions dues légalement par les contribuables, dispose de la faculté très remarquable de les remettre ou de les atténuer. Cette possibilité lui est ouverte dans le cadre des pouvoirs gracieux qui lui sont conférés par l'article L 247 LPF. S'y trouvent exposées les conditions dans lesquelles elle peut accorder ce qui revient finalement à un abandon de créance.

Les recours relatifs à la remise gracieuse ou à la transaction en matière fiscale sont prévus par le droit fiscal à l'art L.247 LPF. Ils ont une singularité. Contrairement aux autres recours, ils ne consistent pas en une contestation de l'imposition réclamée ou de ses accessoires (les sanctions pécuniaires). Ils s'inscrivent dans le cadre des recours gracieux

par lesquels le contribuable sollicite l'indulgence de l'administration en vue d'obtenir une remise totale ou partielle de la somme réclamée.

1.° - Une réponse adaptée aux difficultés que pose la voie juridictionnelle

Alors que le pouvoir gracieux en matière fiscale a toujours le plus souvent suscité des préventions dans la doctrine – G. Jèze évoquait «un pouvoir discrétionnaire qui ne va pas sans inconvénient» et exprimait sa crainte qu'il soit «exercé sans impartialité et sous des influenceina-vouables»⁹, il a bénéficié dans la période contemporaine d'une pertinence renforcée. Il en a été ainsi à la faveur des réflexions qui ont été développées depuis plusieurs années sur l'intérêt d'une «justice sans le juge» (selon l'expression de L. Richer)¹⁰, et à l'attention plus généralement portée à tous les instruments favorisant un règlement plus rapide des conflits et permettant de tenir compte de principes d'équité.

Les difficultés que pose la voie juridictionnelle sont incontestables en France. L'accès au juge fiscal n'est pas seulement encombré, il est également compliqué, notamment faute d'une répartition des compétences juridictionnelles clairement établie¹¹. Ces inconvénients¹² auxquels il faut ajouter la lenteur des procédures juridictionnelles ont pour conséquence que les voies non juridictionnelles de règlement des litiges peuvent apparaître comme plus performantes que le recours au juge en étant susceptibles d'apporter une réponse plus simple et plus rapide aux contribuables voire éventuellement moins coûteuse.

Dans ce cadre, les mécanismes permettant des accords fiscaux a posteriori sont donc appréhendés comme particulièrement utiles. On notera du reste le regard favorable que leur portent depuis longtemps les praticiens qui les appréhendent comme des dispositifs fonctionnels de règlement des litiges en matière fiscale, donnant aux contribuables des avantages équivalents aux recours juridictionnels, en étant susceptibles de produire des effets aussi avantageux sinon plus.

⁹ JÈZE, Gaston, *Cours de Finances Publiques*, Paris: LGDP, 1936.

¹⁰ RICHER, Laurent, «Les modes alternatifs de règlement des litiges et le droit administratif», *L'Actualité Juridique. Droit Administratif*(AJDA), 1 (1997), 3-9.

¹¹ Sur le sujet v. notamment BIENVENU, J. J., «Variations sur la difficulté de fonder la répartition des compétences juridictionnelles», *Revue française de finances publiques*, 17 (1987).

¹² V. ESCLASSAN, M.C. «L'organisation du contentieux fiscal est-elle toujours actuelle?», *Revue Française de Finances Publiques*, 100 (2007).

2.° - Remise gracieuse ou transaction: deux voies différentes dans leurs modalités

L'exercice des pouvoirs gracieux peut emprunter deux voies différentes, soit la remise gracieuse, soit la transaction.

a) La remise gracieuse relève de l'acte administratif unilatéral dans la mesure où l'administration est totalement souveraine dans sa décision, en disposant du pouvoir d'atténuer voire d'abandonner la créance fiscale réclamée, tant en ce qui concerne les droits en principal que les pénalités. Pour les droits en principal, la loi n'autorise toutefois leur remise gracieuse que s'il s'agit d'impôts directs et sous la condition que le contribuable soit en situation de gêne ou d'indigence». Cependant le flou de la notion de «situation de gêne» donne une marge de manœuvre incontestable à l'administration (affaire de la société K. Lagerfeld dans les années 1990) qui a pu l'utiliser également en vue de contourner l'interdiction des aides d'État par le droit européen (de l'aveu même d'un ancien ministre du budget). La remise gracieuse des pénalités ne fait l'objet quant à elle d'aucune limite ou condition.

b) La transaction, qui peut être sollicitée par le contribuable, mais aussi proposée par l'administration ne peut porter que sur les sanctions pécuniaires. Elle a le caractère d'un contrat conclu entre le contribuable et l'administration, les deux parties s'engageant à des obligations réciproques: le premier à régler sa dette dans un délai déterminé, la seconde s à réduire le montant des pénalités. A la différence de la remise gracieuse, elle doit intervenir avant la mise en œuvre du recouvrement.

c) Des avantages et des inconvénients

(i) Des niveaux de sécurité différents pour les contribuables

A la différence de la remise gracieuse, la transaction assure une certaine sécurité au contribuable dans la mesure où il connaît à l'avance le montant de la réduction qu'il peut éventuellement obtenir. Il peut ainsi évaluer en termes de coût- avantage l'intérêt qu'il peut avoir à s'acquitter du principal qui lui est réclamé. En ce sens la transaction peut être une arme utilisée par l'administration pour faire accepter des rehaussements d'impôt, ce que ne peut pas être la remise gracieuse qui ne peut intervenir que lorsque l'imposition a un caractère définitif.

(ii) La transaction: des règles protectrices pour le Trésor public

La transaction, qui présente le caractère d'un abandon de créance, a néanmoins un effet très protecteur pour le Trésor public. D'une part

elle n'est définitive que sous réserve que le contribuable ait respecté ses obligations et acquitté sa dette. D'autre part une fois qu'elle est devenue définitive le contribuable se trouve privé de tout recours contentieux, cet effet étant expressément précisé à l'art. L 251 LPF. Ainsi aucune procédure re contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités qui ont fait l'objet de la transaction ou les droits en principal eux-mêmes qui sont figés.

(iii) Une transparence limitée

Le législateur a souhaité instituer un encadrement de l'activité gracieuse en matière fiscale dans la mesure où les autorités compétentes pour décider en matière gracieuse dépendent du montant de la somme en cause.

Au-delà de 150 000 euros, la décision relève du ministre du budget, en deçà de ce seuil, elle relève des services de la direction générale des finances publiques ¹³.

Une loi du 29 décembre 1977 a institué ainsi pour les décisions gracieuses de la compétence du ministre du budget l'obligation pour ce dernier de consulter préalablement pour avis le Comité du Contentieux Fiscal douanier et des Changes.

Pendant cette instance qui est composée de membres du Conseil d'État, de la Cour de cassation et de la Cour des comptes rend un avis qui ne lie pas le ministre et qui n'est pas publié. Le Comité produit en revanche un rapport annuel qui est publié dans lequel il rend compte de l'activité gracieuse au sein de l'administration fiscale au moyen de statistiques très détaillées donnant notamment une indication par département des montants moyens des décisions gracieuse.

2.1. La convention judiciaire d'intérêt public: une forme de transaction modernisée réservée aux grands groupes économiques

1.° - Un mécanisme propre à la justice pénale financière

Le dispositif en France est relativement récent ayant été introduit par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence,

¹³ Un décret du 30 août 2002 ayant organisé une déconcentration des compétences en fonction des montants concernés Le contribuable qui a sollicité le bénéfice d'une décision gracieuse sans avoir eu satisfaction peut introduire un recours auprès de l'autorité hiérarchique supérieure (sauf bien entendu lorsque la décision est de la compétence du ministre). Il peut aussi, comme on l'a déjà dit, introduire un recours juridictionnel (recours pour excès de pouvoir).

à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (dite «Sapin 2»)

Inspiré des mécanismes en vigueur dans le droit anglo-saxon, il a été pensé comme un arsenal anticorruption et anti-fraude fiscale en mesure de rivaliser notamment avec le dispositif américain et son applicabilité extraterritoriale.

La loi prévoit à l'article 41-1-2 du code de procédure pénale, la possibilité de conclure entre le procureur de la République financier et toute personne morale mise en cause pour des faits d'atteintes à la probité, une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) laquelle est conçue comme un mécanisme alternatif aux poursuites. Le dispositif se présente comme une version nouvelle de la transaction, une version destinée aux opérateurs économiques qui interviennent au plan international, c'est-à-dire les grands groupes.

Toutefois dans la mesure où cet aspect international n'est pas inscrit dans la loi, le parquet peut proposer une CJIP dans une affaire qui n'implique que des acteurs français et dont tous les faits se sont déroulés sur le territoire français¹⁴.

En revanche les personnes physiques ne sont pas concernées par le dispositif. Seules le sont les personnes morales, entreprises, associations, collectivités territoriales mises en cause pour faits de corruption, trafic d'influence, fraude fiscale, blanchiment de fraude fiscale. La CJIP a été étendue aux infractions connexes et aux délits environnementaux

2.º - Un mécanisme permettant d'obtenir l'extinction de l'action publique moyennant paiement

La convention dont on a indiqué qu'elle a le caractère d'une mesure alternative aux poursuites, est destinée à accélérer les procédures de sanction et à combattre plus efficacement les pratiques illégales en matière financière et fiscale.

Elle a pour effet d'éteindre l'action publique si la personne morale mise en cause exécute les obligations auxquelles elle s'est engagée dans la convention. Ces obligations, alternatives ou cumulatives, peuvent consister:

¹⁴ Le député rapporteur pour avis de la loi Sapin 2: avait cependant souligné qu'«en aucun cas une telle convention n'a vocation à être utilisée pour arbitrer des faits parfaitement identifiés et se déroulant sur le territoire national.»

- dans le versement d'une amende d'intérêt public à l'État, dont le montant ne peut excéder 30% du chiffre d'affaires moyen annuel calculé sur les trois derniers chiffres d'affaires annuels connus à la date du constat de ces manquements;

- dans la mise en œuvre, sous le contrôle de l'Agence française anticorruption d'un programme de mise en conformité de ses procédures de prévention et de lutte contre la corruption, pour une durée maximale de 3 ans;

- dans la réparation du dommage causé à la victime.

Proposée par le Procureur de la République et acceptée par la personne morale, la convention doit faire l'objet d'une validation par le juge lors d'une audience publique.

L'ordonnance de validation n'emporte pas déclaration de culpabilité et n'a ni la nature ni les effets d'un jugement de condamnation.

La convention judiciaire d'intérêt public n'est pas inscrite au casier judiciaire. Elle fait seulement l'objet d'un communiqué de presse du procureur de la République et d'une publication sur les sites respectifs du ministère de la justice et du ministère chargé du budget. L'AFA relaie ces publications sur son site internet pour les CJIP traitant de faits d'atteinte à la probité.

3.° - Un mécanisme qui soulève des critiques

(i) Dans son principe même

La critique principale est que la création de la CJIP débouche une justice à deux vitesses, une justice de droit commun et une justice négociée dans laquelle les entreprises achètent leur innocence pour les infractions les plus graves.

En contrepartie des obligations prévues dans la convention (amende au maximum de 30 % du CA annuel), plus éventuellement l'acceptation d'un programme de conformité anticorruption, les poursuites sont abandonnées, le procès pénal évité, le casier judiciaire de la personne morale mise en cause restant vierge sans aucune reconnaissance de responsabilité, ce qui au regard de la notoriété des opérateurs concernés, comme au regard de la législation des marchés publics est un avantage considérable. Or cet avantage n'est ouvert qu'à ceux qui ont les moyens de payer.

(ii) Dans son mécanisme

Est également critiqué un champ d'application trop large qui favorise une dépenalisation des affaires ce qui fragilise la réponse pénale à apporter contre les agissements des entreprises délinquantes,

La loi prévoit ainsi que la CJIP peut être proposée pour des «infractions connexes». Or la notion d'infraction connexe n'est pas précisée par elle. La faculté de proposer une CJIP aux infractions connexes permet donc non seulement une utilisation quasi illimitée⁵ de la convention, mais aussi de grouper au sein d'une seule amende des sanctions qui devraient être distinctes.

Dans l'exemple de l'affaire LVMH mis en cause pour des actes particulièrement graves portant atteinte à la liberté d'expression et d'information et au respect de la vie privée, le parquet a proposé à LVMH de les considérer comme «connexes» à des faits de trafic d'influence qui concernaient pourtant une affaire distincte concernant la plainte déposée par Hermès contre LVMH⁷, (les seuls points communs étant les acteurs) i. La confusion des deux affaires a permis de simplifier les procédures et d'inclure les faits concernant les écoutes dans une CJIP. Ainsi, en échange d'une amende de dix millions d'euros, les poursuites contre la société LVMH ont été abandonnées, sans reconnaissance de culpabilité. La société a échappé à un procès pénal à moindre de frais. La convention, en déclarant l'infraction connexe sans le démontrer, a permis à la société LVMH d'échapper aux poursuites pour des atteintes à la liberté d'expression et d'information et au respect de la vie privée.

La conclusion que l'on peut tirer de cet exemple est que tous les crimes ou délits commis par une entreprise pourraient être qualifiés de connexes et donc entrer dans le champ de la CJIP. Le risque est donc la création d'un droit pénal dérogatoire pour les entreprises les plus importantes débouchant sur une dépénalisation élargie des affaires.

Pour *Transparency France*, ONG qui avait soutenu la création de la CJIP en 2016, l'amalgame qui est fait entre plusieurs faits susceptibles de recevoir des qualifications pénales (trafic d'influence, compromission et recel de violation du secret professionnel ou de l'enquête...) et l'application d'un principe de connexité, constitue un dévoiement de la CJIP. En effet la fonction première de celle-ci est de lutter contre la corruption d'agent public étranger, le blanchiment et la fraude fiscale internationale. Il conviendrait selon cette ONG de préciser la notion d'infraction connexe.

(iii) Une transparence limitée

Si les CJIP sont rendues publiques, l'ensemble des débats et discussions qui les entourent demeurent couverts par le secret de la «transaction». L'absence de débat public, qui caractérise en principe le procès

pénal, rend dès lors impossible la révélation des pratiques, leurs identifications et donc, à terme, leurs dénonciations. Sous couvert de rationalité économique et d'efficacité, ces pratiques demeurent largement opaques.

(iv) Dans son objectif

Bien que la CJIP permet à l'État de recouvrer de l'argent rapidement au moyen d'une négociation financière, il ne faut pas oublier que les dommages causés par la corruption et la fraude portent atteinte à l'intérêt public. Se pose donc aussi la question du recouvrement de l'impôt dû en principal.

Si la CJIP ne fait pas obstacle en matière fiscale à ce que les droits en principal soient recouverts indépendamment de l'amende sur laquelle elle débouche, elle est toutefois un moyen pour l'administration et pour l'opérateur concerné de négocier la dette fiscale à laquelle il consent en contrepartie des avantages qu'il en tire. Dans l'une des premières CJIP conclues avec la société Amazon, cette dernière avait accepté de payer environ 900 millions d'euros, la moitié au titre de l'amende, l'autre moitié au titre de l'impôt dû.

Dans l'affaire de la société Mc Donald à laquelle était reprochée des faits graves de fraude fiscale, l'ordonnance de validation de la CJIP conclue avec cette dernière en juin 2022 notait expressément qu'en réponse à l'avis à victime qui lui avait été adressé pour que cette administration évalue le préjudice en résultant, cette dernière avait répondu que MC Donald avait accepté les redressements et qu'il n'en résultait donc plus aucun préjudice. Dans les deux cas, il n'a pas été précisé que le montant d'impôt accepté correspondait exactement à l'impôt élué.

3. Conclusion

L'essor de la contractualisation en matière fiscale paraît avoir des effets paradoxaux. D'un côté la contractualisation conforte la possibilité du recouvrement de l'impôt. D'un autre côté, elle le fragilise dans la mesure où le montant recouvré peut dépendre de la négociation conclue et prendre ainsi le caractère d'un montant forfaitaire.

On peut considérer aussi que l'effacement partiel de l'impôt qui peut s'ensuivre est également celui de l'administration fiscale qui détenait autrefois le monopole des poursuites en matière fiscale (le verrou de Bercy) et donc une position dominante de décision en matière de poursuites pénales. Aujourd'hui c'est le juge judiciaire et plus exactement le Parquet financier qui détient le monopole des poursuites.

La question se pose donc de savoir si dans le nouveau schéma de la décision relative aux poursuites, l'administration fiscale reste ou non un acteur essentiel au regard du recouvrement de l'impôt.

Une chose semble certaine: l'évolution du droit fiscal et notamment la contractualisation de l'impôt va dans le sens de l'alignement d'une partie de ce droit sur la culture du monde des affaires.

Résumé: En droit fiscal français la question de l'acceptation de la contrainte fiscale a été résolue par deux principes fondamentaux qui sont étroitement liés, celui du consentement de l'impôt par les représentants des citoyens, et celui de la légalité. Ce sont ces deux principes qui ont permis d'affirmer que la gestion de l'impôt, en tant que prélèvement d'essence régaliennne, doit relever de l'acte administratif unilatéral et non pas du contrat ou de la négociation. Or dans des sociétés marquées à la fois par la progression de l'individualisme et l'attente d'une sécurité juridique accrue, le principe de légalité de l'impôt ne suffit plus à asseoir la légitimité de ce dernier.

Parallèlement l'idée selon laquelle la gestion de l'impôt doit relever de l'acte administratif unilatéral s'avère relativement contradictoire avec la progression de la culture d'entreprise qui caractérise les sociétés actuelles, culture qui repose sur le contrat et la négociation.

D'un autre côté la question de l'acceptation du prélèvement fiscal a inspiré depuis longtemps des pratiques de concertation, voire d'accords négociés qui ont pour préoccupation essentielle de faciliter le recouvrement de l'impôt. Ces dispositifs qui témoignent des limites que rencontre la conception politique et juridique du consentement de l'impôt sont aujourd'hui d'une grande variété dans le système fiscal français.

Mots-clés: État Fiscal, consentement de l'impôt, légalité

Resumo: No direito fiscal francês, a aceitação da imposição fiscal está alicerçada em dois princípios fundamentais intimamente ligados, o do consentimento do imposto pelos representantes dos cidadãos e o da legalidade. Foram estes dois princípios que permitiram afirmar que os impostos, enquanto imposição de natureza régia, devem decorrer de uma imposição unilateral e não de um contrato ou de negociação. No entanto, em sociedades marcadas tanto pelo crescimento do

individualismo como pela expectativa de uma maior segurança jurídica, o princípio da legalidade da tributação já não é suficiente para estabelecer a sua legitimidade.

Ao mesmo tempo, a ideia de que a gestão fiscal deve ser objeto de uma ação administrativa unilateral é relativamente contraditória com o desenvolvimento da cultura empresarial que caracteriza as sociedades actuais, uma cultura baseada no contrato e na negociação.

Em contrapartida, a questão da aceitação da imposição fiscal inspirou durante muito tempo práticas de concertação e mesmo de acordos negociados, cujo objetivo principal é facilitar a cobrança dos impostos. Estes dispositivos, que reflectem os limites da noção política e jurídica de consentimento fiscal, revestem atualmente formas muito variadas no sistema fiscal francês.

Palavras-chave: Estado fiscal, consentimento do imposto, legalidade

Abstract: In French tax law, the question of the acceptance of the tax constraint has been resolved by two fundamental principles which are closely linked, that of the consent of the tax by the representatives of the citizens, and that of legality. It is these two principles that have made it possible to assert that the management of taxation, as a levy of a regal nature, must be the subject of a unilateral administrative act and not of contract or negotiation. However, in societies marked both by the growth of individualism and the expectation of greater legal certainty, the principle of the legality of taxation is no longer sufficient to establish its legitimacy.

At the same time, the idea that tax management should be a matter for unilateral administrative action is relatively contradictory to the development of the corporate culture that characterizes today's societies, a culture based on contract and negotiation.

On the other hand, the issue of acceptance of the tax levy has for a long-time inspired practice of consultation and even negotiated agreements, the main aim of which is to facilitate tax collection. These arrangements, which reflect the limits of the political and legal concept of tax consent, are now found in a wide variety of forms in the French tax system.

Keywords: Fiscal State, legality principle, legitimacy principle

[13]

ALGUMAS REFLEXÕES SOBRE OS DESAFIOS PRESENTES E PRÓXIMOS DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

🔗 (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/13>)

SUZANA TAVARES DA SILVA*

A *justiça tributária* tem sido apontada em diferentes *fora* como a que apresenta a pior *performance* no âmbito do sistema judicial português, o que, em grande medida, foi mobilizado como fundamento para a criação, em 2011, do “original” sistema de “arbitragem tributária”, apresentado como uma solução adequada e necessária “aos tempos” de um modelo económico dinâmico.

Sempre que se agita o recorrente tema da *reforma da justiça* ou da *reforma do sistema judicial*, a justiça tributária encabeça a “lista das necessidades e das prioridades”: *necessidade* de mais magistrados e *prioridade* na revisão das regras processuais. Mas, na verdade, a cada reforma legislativa o problema parece não se resolver e o número de pendências e o tempo de tramitação processual não diminuem em linha com o que seria esperado. Será uma fatalidade? Por que razão está Portugal na lista dos piores índices nesta matéria? Será porque as reformas não são certas? Porque são pouco arrojadas? Porque são meras operações de cosmética legislativa? E porque erram os diagnósticos nesta que é uma área aparentemente mais simples para proceder ao diagnóstico

* Professora Associada da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Investigadora Integrada do Instituto Jurídico e Juíza Conselheira do Supremo Tribunal Administrativo. ORCID: 0000-0001-5266-1896. O texto que agora se publica corresponde, no essencial, ao registo escrito da comunicação oral, razão pela qual se adopta um tom discursivo e desprovido de referências bibliográficas, com excepção das obras que foram referidas na comunicação oral.

das necessidades atendendo à elevada padronização dos litígios e à sua maioritária recondução a problemas assentes em divergências na interpretação normativa, mais do que em complexas questões de produção e avaliação de prova? Para mim é um verdadeiro mistério e, talvez por essa razão, há alguns anos que me interesso pelos modelos comparados e por ir, sempre que posso, *in loco*, verificar como actuam os tribunais de outros Estados-membros europeus para estarem mais “em linha” nesta matéria com as necessidades e os interesses da economia.

Uma primeira dúvida que se coloca é a de saber se o problema decorre da “falta de magistrados”, ou seja, se Portugal dispõe de um número de magistrados inferior ao dos outros países. E a resposta é negativa. Sem contar o “batalhão arbitral” – sobre cuja eficiência em seguida cuidaremos –, em Portugal há uma média de 16,9 magistrados por 100.000 habitantes, segundo dados da Pordata. O que, comparando com as percentagens homólogas de 6,2 em Espanha, 11,2 em Itália, 11,5 em França, 13,7 na Bélgica e 14,5 na Holanda, não se afigura desajustado. Poderá dizer-se que esta percentagem é em termos gerais e que a deficiência é específica da jurisdição administrativa e fiscal. Embora desconheça a existência de estudos que comprovem esta premissa, avanço dois pressupostos que me levam a rejeitar a tese: o primeiro é o de que nego que este desequilíbrio seja evidente e que percentualmente nas jurisdições de tronco único exista uma afectação mais intensa de magistrados às “salas” ou “secções” do contencioso tributário comparativamente à percentagem de magistrados colocados na jurisdição administrativa e fiscal em secções que conhecem das referidas matérias; o segundo é o de que refuto à partida que a questão possa ser formulada simplesmente com base numa percentagem de número de processos por magistrado, pois a comparação tem de fazer-se, neste caso, face ao número de processos em si.

Aliás, na comparação com Espanha, por exemplo, realidade que conheço melhor, é quanto a este último ponto que Portugal perde, e muito, na comparação. E não é por Portugal ter uma sociedade comparativamente mais “bullier” que a vizinha, é antes por ser mais desorganizada na gestão destes litígios e por se ter deixado “traumatizar” por dogmas que hoje são absurdos e que se conduzem a opções ainda mais absurdas, mas que alcançam, por razões que não consigo explicar, um consenso, mesmo que seja um consenso irracional e não escrutinado. Expliquemo-nos.

O primeiro trauma é comum às origens do próprio contencioso administrativo e fiscal como jurisdição plena e assenta no pressuposto de que apenas um “poder autónomo e independente” da *estrutura* organizativa administrativa é capaz de assegurar a “justiça tributária”, ou seja, repousa no pressuposto, absurdo, de que um órgão administrativo independente é incapaz de cumprir a missão de fiscalizar a legalidade dos actos tributários e dos actos em matéria tributária, porque será sempre permeável, por via informal¹ a “instruções” de quem no poder político tem a tutela das finanças e terá sempre uma vocação para não escrutinar os litígios segundo um critério de legalidade, mas sim segundo um critério de favorecimento do interesse público momentâneo. Este absurdo, assente numa *suspeição generalizada e objectivamente pressuposta* sobre a integridade de quem viesse a ser nomeado para um órgão administrativo independente² e aí exercesse funções de escrutínio sobre os litígios respeitantes a actos tributários e actos em matéria tributária, conduz a um outro absurdo, que é o de que essa missão já é legítima e correctamente assegurada por um profissional que no âmbito das suas actividades privadas se inscreva no Centro de Arbitragem Administrativa para aí integrar a lista de disponíveis para solucionar este tipo de litígios. Nesta segunda hipótese presumem-se objectivamente asseguradas as condições para a integridade subjectiva e institucional na resolução do litígio.

Talvez por ainda ter beneficiado nos bancos da academia de lições proferidas por representantes de uma última geração com estatuto objectivo de independência (uma independência assegurada, desde logo, pelas condições objectivas de auferir uma remuneração pelo múnus suficiente para não ter de estar dependente de “pluriemprego”) e com vocação sincera para o desenvolvimento pessoal por via do

¹ Tratando-se de um órgão administrativo independente, significa que fica *fora da estrutura de comando hierárquico* e *fora da estrutura de tutela administrativa*, sendo equiparado às inúmeras entidades reguladoras independentes já existente, pelo que a permeabilidade só poderia ser informal e ilegítima.

² Seria o caso dos funcionários nomeados para exercer funções no tribunal económico e administrativo, incluindo o funcionário dirigente que viesse a presidir ao órgão de cúpula desta estrutura, e ainda que o mesmo viesse a ser nomeado segundo as regras do pessoal dirigente da administração pública, ou, talvez, mesmo que se tratasse de uma personalidade independente (um não funcionário público) que viesse a ser indicado pelo Governo e nomeado pelo Parlamento, após audição pública para escrutinar o seu curriculum.

aprofundamento das capacidades intelectuais em contexto institucional, aprendi que dar por demonstrado que o modelo de justiça administrativa de origem francesa é, em si, totalmente perverso redonda em soluções que deitam fora a criança com a água do banho. Talvez Portugal esteja hoje a pagar o preço por esta opção histórica.

Talvez este preconceito de que não é possível confiar a resolução de litígios tributários a “entidades administrativas independentes” explique parte dos problemas que são apontados à justiça tributária. Serão os órgãos administrativos independentes incapazes de fiscalizar a legalidade de uma decisão administrativa simples em matérias como contra-ordenações tributárias de baixo valor, erros simples nas liquidações, questões de contagem de prazos em matéria de prescrições de dívidas tributárias ou em matéria de caducidade das liquidações, ou ainda de ilegalidades procedimentais em matéria de notificações e exercício do direito de audiência prévia? Tem sentido que todas estas questões “confluam” “em bruto” para apreciação em primeira instância nos tribunais tributários? Para fiscalizar este tipo de ilegalidades é necessária a reserva de juiz? Em Espanha, onde estas questões são tratadas pelos Tribunais Económico-Administrativos, devemos concluir que há denegação de justiça ou um atropelo do princípio do Estado de Direito? Certamente que não. E é intelectualmente correcto e honesto dizer que entre nós está comprovado que uma opção deste tipo não funciona, quando na via administrativa por intermédio da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, estes expedientes são quase sempre facultativos (e por isso também menosprezados), são da competência das mesmas entidades que praticam os actos (e por isso funcionalmente menos vocacionadas para identificar os erros) e surgem “embrulhados” em soluções normativas e construções jurisprudenciais complexas quer quanto a contagem dos prazos para a respectiva combinação quer quanto à identificação do objecto de controlo?

E sejamos claros, a discussão não se prende com a maior ou menor autonomia dos serviços tributários – com a ideia, que por vezes volta a ser debatida das virtudes associadas a um modelo de serviços de agência, menos permeável às “instruções” do membro do Governo responsável pela pasta das Finanças – prende-se, *exclusivamente*, com a independência de serviços de controlo da legalidade dos actos tributários e dos actos em matéria tributária de natureza simples e a respeito de litígios com abstracto factual, que não se esgotam em “questões de

direito”, essas sim, de reserva de juiz, e essas sim a instaurar em primeira instância nos tribunais.

Ao invés, o nosso modelo aposta em categorizar os litígios exclusivamente com base no valor e em promover um “alegado descongestionamento” dos tribunais por via da privatização.

O segundo trauma advém da jurisprudência constitucional que declarou a inconstitucionalidade do segmento normativo que consagrava o “instituto dos assentos”. A fixação de jurisprudência consubstancia um elemento *típico* da actividade judicativa dos tribunais superiores e um elemento que confere segurança jurídica nos ordenamentos comparados. Porém, entre nós, é tratada com “complexidade excessiva” pelo legislador e pelos próprios tribunais e é “agitada” como um elemento pernicioso e ameaçador do princípio do estado de direito pelos operadores jurídicos extrajudiciais. A “inconstitucionalidade dos assentos” (declarada pelo acórdão do TC 240/94, de 28 de Maio de 1996), da qual decorre apenas que a uma decisão judicial não pode ser atribuída força normativa geral, passou a constituir um pretexto e um fundamento para “questionar” e “desvalorizar” as decisões proferidas pelos Supremos Tribunais, incluindo, no que aqui releva, as interpretações normativas fixadas pelo Supremo Tribunal Administrativo a respeito das normas tributárias.

Não estou com isto a querer dizer que os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo devam ser inquestionáveis, estou apenas a afirmar um truísmo: o direito é, por natureza, uma realidade dialógica, cuja definição no caso concreto se legitima pelo processo de retórica argumentativa contraditória, o qual culmina com uma decisão proferida, em última instância, pelo tribunal legalmente competente para o efeito. Assim, julgar é resolver o litígio e este é solucionado porque a lei (que dá consagração expressa ao consenso institucional em que repousa a arquitectura constitucional da organização social na forma do Estado) atribui a esse Tribunal o poder de última palavra, *i. e.*, o poder de em última instância fixar a interpretação do direito que há-de aplicar-se à facticidade assente e ditar a solução do diferendo. Em direito tributário, a facticidade repete-se, de forma similar, em centenas de casos e a solução dos litígios decorre, esmagadoramente, da interpretação que se estabelece dos preceitos legais. Assim, a fixação de jurisprudência, no sentido de aplicação uniforme pela jurisdição da interpretação do preceito legal que vier a ser fixado pelo Supremo

Tribunal Administrativo é certamente um instrumento muito relevante para reduzir a pendência. Quer a Administração Tributária, quer o sujeito passivo, confrontados com aquelas decisões, sabem (ou deviam saber) que não se justifica continuar a pleitear aquela interpretação normativa. Mas não é isso que sucede na prática, e as interpretações normativas que o Supremo Tribunal Administrativo adopta na sua jurisprudência são desprovidas de qualquer força estabilizadora. Aliás, o legislador parece até querer dar sinais em sentido contrário.

Primeiro, o legislador construiu um modelo processual em que o Supremo Tribunal Administrativo funciona, em regra, como um tribunal de apelação para questões de direito e não como um tribunal de revista. Por que razão não existe um tipo contencioso de procedimentos de massa? Ou uma revista *per saltum*? Ambos adaptados ao contencioso tributário. Não se justificariam até mais neste domínio do que no domínio administrativo?

Segundo, o legislador construiu no plano institucional e funcional um modelo judicial que cria complexidade e ruído à “autoridade” das decisões do Supremo Tribunal Administrativo, fazendo com que elas “concorram” com as decisões arbitrais no que contende com a interpretação e aplicação do direito europeu, dando azo a que ambos possam formular reenvios prejudiciais e que possam adoptar decisões divergentes quanto à interpretação das decisões do TJUE. A que acresce uma gradual nebulosa na delimitação funcional do controlo de constitucionalidade das normas tributárias. Com efeito, o Tribunal Constitucional, mobilizando princípios tributários fluídos e de vocação extra-jurídica, como o princípio da capacidade contributiva (nuclearmente informado por opções de modelos político-económicos) ou da igualdade tributária, adentra na tarefa metodológica de interpretação da lei tributária e (ilegitimamente na leitura que fazemos da sua competência funcional) substituiu-se à tarefa judicativa do Supremo Tribunal Administrativo. Não estranha, pois, que até a Fazenda Pública adopte uma praxe de recursos sistemáticos de questões em que já existe jurisprudência reiterada do STA.

Terceiro, o legislador, intencionalmente, promove a repetição de julgados similares, incluindo no âmbito do Supremo Tribunal Administrativo, os quais contribuem para “anestesiá-lo” os magistrados com a prolação de decisões em *looping*, para transformar o contencioso tributário num contencioso de repetição, e, por isso, propenso ao erro

sempre que existem divergências casuísticas que não são devidamente destacadas nas peças processuais.

A questão que emerge é a de saber por que razão não há-de promover-se no domínio tributário a fixação de jurisprudência a respeito da interpretação das normas pelo órgão judicial de cúpula da jurisdição? E a resposta é simples: não existe uma razão (no sentido literal do conceito) que impeça ou desaconselhe este objectivo, pelo contrário é isso que se espera da função judicativa e seria importante que o legislador desse cumprimento legal a esse objectivo.

Na verdade, acreditamos que seria possível promover desde já melhores soluções em matéria de performance da justiça tributária com algumas modificações no plano organizatório e funcional, recorrendo às melhores práticas da experiência comparada. Deixamos algumas reflexões.

Não se compreende a razão pela qual não existe uma divisão em subsecções especializadas no Supremo Tribunal Administrativo, neste caso, no âmbito do funcionamento da secção do contencioso tributário. Presentemente, o ETAF e o CPPT determinam que os 12 juízes decidam, à excepção dos processos que devam ser decididos pelo Pleno da Secção (artigos 26.º e 27.º do ETAF), em formações de três juízes, sob a presidência do Presidente ou Vice-presidente que pode votar quando tal seja necessário para superar um impasse entre os três membros da formação (artigos 12.º, n.º 2, 16.º, 17.º, 21.º do ETAF e 659.º, n.º 3 do CPC).

Cada uma destas formações conhece de todas as matérias que são da competência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. A cada magistrado são atribuídos processos, como relator, em função da álea do processo electrónico de distribuição e, actualmente, também, é essa a regra para a determinação dos adjuntos³, podendo, por isso, afirmar-se que o legislador entende que o bom funcionamento da justiça tributária depende de que a cada magistrado sejam atribuídos de forma aleatória processos sobre temas muito distintos (tributação do rendimento empresarial, dupla tributação internacional, contra-ordenações tributárias, impugnações de actos praticados no âmbito da execução fiscal...).

³ Lei n.º 56/2021, de 16 de Agosto e Portaria n.º 86/2023, de 27 de Março.

Este regime jurídico de melhores práticas imposto à justiça tributária institucional pública, que manietta qualquer poder de gestão interna no Tribunal, contrasta com as vantagens que o mesmo legislador aponta à justiça arbitral tributária, quer quanto à possibilidade de o sujeito passivo e a AT escolherem os árbitros, quer quanto ao poder do Conselho Deontológico do CAAD de indicar os árbitros para solucionar os litígios. Contrasta, pois, o regime de ineficiente funcionamento imposto legalmente aos órgãos constitucionais do poder judicial com o regime de gestão privada reconhecido ao sistema arbitral de resolução de litígio em matéria tributária, que se pretende que seja exemplo de eficiência.

Mas a ineficiência imposta pelo legislador ao sistema público judicial no âmbito da justiça tributária é ainda mais intensa.

Trata-se não só de impedir qualquer possibilidade de especialização ou concentração temática da pendência atribuída aos magistrados do STA, como ainda se institui um sistema de decisão que é, em si, propenso, se não intencionalmente, à ineficiência, sem que se compreendam de forma clara e objectivos quaisquer vantagens que dele possam advir. Com efeito, cada formação de três magistrados – que agora é determinada de forma aleatória – é confrontada com questões repetidas que têm de ser apreciadas individualmente. Isso significa que, normalmente, teremos mais de uma solução para cada caso idêntico, ou seja, divergências no âmbito das formações de julgamento do próprio STA. O legislador concebe dois instrumentos para “neutralizar” este problema que ele próprio gera no funcionamento eficiente do tribunal: um de “natureza preventiva”, que é o julgamento em formação alargada, ou seja, o Presidente pode determinar que no julgamento de uma questão intervenham todos os juízes da secção (artigo 16.º, n.º 2 do ETAF); e o anacrónico recurso para uniformização de jurisprudência (artigo 284.º do CPPT e 27.º, n.º 1, al. *b*) do ETAF). Daqui decorrem dois resultados: primeiro, que as decisões em formação alargada ou em plenário são mais morosas, mais complexas e não necessariamente melhores. Pelo contrário, a conciliação de 12 reflexões autónomas sobre um tema em regra determina que ou só se alcança um consenso se a decisão for muito sumária na fundamentação ou que a decisão será maioritária e acompanhada de declarações de voto que não contribuem para a segurança jurídica. E a isso acresce que quando a uniformização é *a posteriori*, por via do recurso de uniformização, se somam duas

ineficiências extra: a necessidade de um recurso adicional, com consumo de tempo e de recursos na discussão novamente da mesma questão e o fomento de divergências expressas e externas dentro do STA. Uma *soma de inabilidades* para um legislador que clama pela eficiência!

Há alternativas? Sim. Claro. Basta olhar para o exemplo comparado, onde não existe a possibilidade de divergências e repetições de julgamentos sobre as mesmas questões no âmbito de um Tribunal Supremo. Afinal o Tribunal Supremo deve estar organizado para produzir decisões que fixem o direito ou deve perder-se em processos de multiplicação de decisões, dando nota pública e externa de divergências? Alguém imagina o TJUE a funcionar sob estas regras?

Basta replicar as melhores práticas de modelos comparados e organizar subsecções especializadas na Secção do Contencioso Tributário que decidem, em formações de seis ou de quatro, de forma única e definitiva as questões. E esta especialização é organizatória, não é subjectiva. Isto significa que cada magistrado pode, anualmente ou por outros períodos fixos, mudar de subsecção. É assim que está organizado e que funciona o Tribunal Supremo de Espanha, onde o tema da demora dos processos deixou de ser um problema.

Não se compreende por que razão não se elimina o recurso para uniformização de jurisprudência e não se incluiu essa questão como fundamento do recurso de revista.

Uma das questões mais recentes no âmbito dos problemas da justiça tributária prende-se com a ineficiência do regime de “controlo” das decisões proferidas no seio da arbitragem tributária. O legislador entendeu que uma via para “legitimar” o sistema arbitral de resolução de litígios em matéria tributária era “impor” ao Supremo Tribunal Administrativo a uniformização daquelas decisões através do malfadado *recurso de uniformização de jurisprudência* (artigo 25.º, n.ºs 2 e 3 do Decreto-Lei n.º 10/2011). São vários os *problemas* que subjazem a esta opção. Em primeiro lugar, ao tratar-se de um recurso que segue o regime do recurso para uniformização de jurisprudência é decidido pelo Pleno do STA, ou seja, há uma alocação excessiva e desproporcionada de meios, pois exige-se que *todos* (os 12!!!) os magistrados do STA apreciem eventuais divergências na interpretação e aplicação do direito no âmbito das decisões arbitrais, podendo estas ser até proferidas por árbitro singular, ou seja, captura-se a disponibilidade funcional limitada de um Tribunal Supremo para servir objectivos estranhos e disruptivos

ao sistema institucional público⁴. Em segundo lugar, ao impor que a verificação dos requisitos de admissão do recurso seja realizada pela formação do Pleno da Secção do Contencioso Tributário impõe aos magistrados que consumam tempo infinito com tarefas que em outras jurisdições são efectuadas por assessores ou por um corpo técnico auxiliar qualificado dos Tribunais Supremos e não pelos magistrados, que assim perdem tempo com tarefas secundárias. Em terceiro lugar, cria uma pressão infinita para a desvirtuação deste recurso, cujos requisitos de admissão há muito fixados pela jurisprudência visam circunscrever a questão decidenda à análise de uma divergência interpretativa em relação ao direito aplicado a situações de facto semelhantes, onde não cabem as situações em que a diferente solução dada a casos semelhantes provém de um *erro de julgamento*.

Ora, a experiência comparada mostra que é muito mais eficiente a recondução das finalidades da uniformização de jurisprudência ao recurso de revista, seja porque neste contexto os erros de julgamento se inscrevem no critério de admissão para “melhor aplicação do direito”, seja porque a divergência interpretativa na aplicação do direito, a existir, é porque a questão é de relevância jurídica, o que corresponde a outro critério de admissão da revista. É por ser hoje ineficiente e desajustado que o recurso para uniformização de jurisprudência já foi eliminado ou amplamente reformulado nos sistemas comparados.

As alterações deviam abranger também o recurso de revista. De resto, este deveria ser o objecto principal da actividade da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ainda que neste caso o recurso pudesse interposto directamente das sentenças de primeira instância quando, tratando-se apenas de discutir uma questão de direito, estivesse em causa uma questão de especial relevância ou cuja provável reiteração justificasse a pronúncia imediata do órgão jurisdicional de cúpula, cabendo ao TCA conhecer das questões não admitidas na revista quando tivesse de ser assegurado o duplo grau de jurisdição. Mas este recurso beneficiaria também com alterações legislativas que o equiparassem processualmente à tramitação vigente em

⁴ E o sistema é perverso, pois o sistema aberto e privatizado da arbitragem, em laboração constante, produz decisões arbitrais em massa, que posteriormente se exige que o STA, ajustado às dimensões do sistema judicial público, analise e uniformize, através de decisões proferidas pelo Pleno da Secção. É evidente a desproporção que aqui está subjacente!

outros ordenamentos, desde logo, autonomizando as duas fases – admissão e julgamento da questão.

A autonomização da *fase de admissão* obriga as partes a alegar de forma mais objectiva sobre os fundamentos de admissão do recurso e leva que a decisão de admissão da revista, ainda que sumária, explicita melhor a razão pela qual se justifica a respectiva submissão à apreciação do STA⁵. Acresce que uma vez admitida uma revista seria igualmente possível suspender os pedidos semelhantes de admissão de recurso até ser proferida a decisão de julgamento da questão, neutralizando, uma vez mais, trabalho repetitivo e inútil por parte dos juízes.

E estas modificações poderiam ainda ser complementadas com outras relativas à melhoria da qualidade global do serviço público de justiça, como a adopção de formulários e guias para a propositura de acções e limites à extensão das peças processuais e judiciais, em linha, de resto, com as boas práticas dos tribunais europeus e internacionais.

Como último ponto da intervenção e já em jeito de conclusão, deixamos também algumas reflexões sobre *os desafios futuros* da justiça tributária. Abordaremos agora, num registo diverso (menos pragmático) daquele que adoptámos para a análise dos *desafios presentes*, e de forma ainda mais tópica, três temas que começam a despontar no universo das *questões tributárias*.

O primeiro resulta da *digitalização crescente da economia* e dos novos rumos que, nesse contexto, deve seguir a *fair taxation para o século XXI*, de onde decorrem dificuldades para a efectivação da justiça tributária. Referimo-nos, especialmente, aos desafios que no plano judicial emergem do pacote normativo europeu para a tributação da economia digital⁶ e que pressupõem um incremento significativo da *literacia*

⁵ E este trabalho de “avaliação” dos pressupostos de admissão da revista, que pressupõe uma análise histórica e comparada da jurisprudência, assim como um levantamento de jurisprudência europeia, internacional e comparada, justifica em outros ordenamentos que nele intervenha um corpo de assessores qualificado.

⁶ Sobre o tema vejam-se os seguintes documentos: *i*) Proposta de Resolução do Parlamento Europeu sobre a tributação da economia digital: negociações na OCDE, domicílio fiscal das empresas digitais e possível imposto digital europeu (2021/2010(INI)); *ii*) Comunicação da Comissão «Uma tributação das empresas para o século XXI» (COM(2021)251); *iii*) Comunicação da Comissão, «Construir o futuro digital da Europa» (COM(2020)0067); *iv*) Comunicação da Comissão «Plano de acção para uma tributação justa e simples que apoie a estratégia de recuperação» (COM(2020)0312).

digital não só para os agentes que no plano administrativo aplicam as normas sobre “presença digital” “residência determinada pelo consumo”, “estabelecimento estável digital” e “imposto sobre serviços digitais”, mas também para os operadores judiciais. Trata-se cada vez mais de domínios europeizados, com conceitos uniformizados pelo direito europeu, sem lastro dogmático ou teórico no ordenamento jurídico português, não permeáveis aos princípios jurídicos tradicionais que informam as bases constitucionais do modelo de tributação e que, por isso, devem merecer uma abordagem diferente no plano da actualização formativa dos magistrados, com fomento de acções multidisciplinares e internacionais.

O segundo desafio futuro prende-se com uma provável redefinição do *objecto* da relação jurídica tributária e, conseqüentemente, do respectivo âmbito da *justiça tributária*, na medida em que a concretizar-se a “profecia” de Yuval Harari⁷ sobre a “revolução laboral” protagonizada pela IA e a implementação de um modelo de tributação objectiva dos “big data” com a criação de um “rendimento básico garantido a nível mundial” ou, pelo menos, de “serviços básicos garantidos”, importa saber se no âmbito desta relação económica pública, por ora limitada à questão da imposição e determinação da obrigação de pagar, não se associará também uma “obrigação pública de crédito” (pecuniária ou de serviço) juridicamente (e, por consequência judicialmente) determinada ou determinável que dê lugar a litígios sobre questões como a “legitimidade no acesso”. Na verdade, mais do que uma redefinição do objecto do direito tributário acreditamos que o futuro passará por uma maior “integração” das questões de direito público e uma menor relevância da dogmática. É que a dogmática jurídica consubstancia um “luxo” para a cultura jurídica actual, assente num estado de direito “maduro”, mas sempre que as sociedades enfrentam desafios globais no plano democrático e têm de resistir ou construir ou reconstruir um modelo democrático, a questão coloca-se mais no plano do fortalecimento dos institutos essenciais do direito público em geral, sendo menos permeável a exercícios dogmáticos. Neste sentido são também relevantes as considerações de Wolfgang Schön no texto “taxation and

⁷ Referimo-nos à “lição sobre trabalho: quando fores grande, talvez não tenhas profissão”, que consta das 21 lições para o século XXI, obra que entre nós foi traduzida e publicada pela Elsinó 20|20 Editora.

democracy”⁸, no qual o autor mostra, com muita pertinência e actualidade, partindo de uma visão histórica, que do mesmo modo que a tributação congruente com a economia é um instrumento de fortalecimento da democracia, a inversa também é verdadeira, e, por isso, a perda de coerência económica do sistema tributário é um factor (mais um!) que ameaça hoje a democracia liberal. Ora, neste contexto, o sistema de controlo de legalidade da tributação e dos actos inerentes à cobrança coerciva dos tributos tem igualmente de se mostrar coerente com os aspectos económicos e sociais, sob pena de consubstanciar um instrumento de repressão jurídica, não ilegítima no plano legal, por se limitar a tornar efectivas as soluções ditadas pelo legislador, mas ilegítima se perspectivada sob os princípios fundamentais da economia social de mercado. Por ora, tem sido possível “evitar” que a jurisprudência europeia se deixe contaminar pelo “activismo judicial” hoje presente em muitos países da América Latina. Trata-se de um fenómeno estudado a nível internacional e que encontra, entre muitas, uma explicação na disrupção entre o modelo económico e social – fragmentado pelos elevados índices de corrupção, a frágil organização estadual e política e a conseqüente enorme precariedade dos serviços públicos sociais – e o modelo democrático, pois apesar de o Estado falhar na dimensão organizativa económica e social, consegue garantir no plano formal uma democracia popular. A questão que os autores suscitam é a de saber se o modelo económico e social europeu consegue transitar para a economia digital sem incorrer numa disrupção mais grave do Estado Fiscal, ou seja, sem agravar a situação complexa que a economia globalizada e de serviços gerou com a denominada erosão da base tributável.

Uma terceira nota sobre os desafios futuros no plano tributário prende-se com a *tributação ambiental*. Referimo-nos, à apologia que muitas instâncias internacionais – União Europeia, Agência Internacional de Energia, OCDE – fazem da tributação ambiental e energética como instrumento financeiro da “transição energética” e da “transição social” (incluindo como forma de financiar os sistemas de pensões). Ora, a experiência recente (com a criação entre nós de instrumentos

⁸ Wolfgang Schön, «Taxation and Democracy», Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working Paper 2018 – 13 – disponível on-line https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3267279 (último acesso em 03.06.2023).

financeiros especiais como a Contribuição sobre o Sector Energético) mostra que o contencioso deste tipo de tributação suscita questões diferentes daquelas que tradicionalmente ocuparam o “contencioso tributário”, pois estamos perante “tributos” complexos no plano técnico, que abrangem um número limitado de sujeitos passivos, em regra mais bem preparados tecnicamente para “compreender” os elementos desta tributação que a AT e os tribunais, e que repousam sobre obrigações de auto-tributação e autoliquidação. Por isso, o contencioso não se centra na legalidade do acto tributário em si, mas antes na respectiva legalidade em sentido amplo. Por outras palavras, o objecto do litígio só indirectamente abrange a fixação do montante do tributo, o que os sujeitos passivos querem discutir são, em regra, questões relacionadas com legitimidade da instituição destes tributos à luz dos princípios e regras constitucionais ou europeus, bem como questões relativas à repercussão do encargo, seja sobre os consumidores por via do preço, seja sobre os contribuintes por via da dedução fiscal. E neste contexto, uma vez mais, cumpre analisar e avaliar o papel do sistema judicial, pois não deixa de ser estranho que estas questões se tenham de discutir “pela via processual normal”, perante uma jurisdição que não tem a última palavra sobre o assunto, o que gera, uma vez mais, ineficiências na prolação de decisões em tempo útil.

Em suma, em razão de inúmeras deficiências estruturais em termos orgânicos e funcionais, o contencioso tributário não se consegue libertar das cifras negras em matéria de pendência e duração dos processos. Acreditamos, contudo, que esta não é uma fatalidade se houver interesse político em mudar este estado de coisas. O diagnóstico não é tão complexo como se anuncia, nem a solução do problema exige um consumo de recursos que o país não pode suportar. A introdução de modificações, em linha com a experiência comparada, certamente que permitiriam a Portugal aproximar-se dos índices de *performance* daqueles países.

Resumo: O contencioso tributário em Portugal é apontado em diferentes fora como ineficaz, moroso e incapaz de assegurar uma tutela jurisdicional em tempo cômputo e, nessa medida, efectiva. Porém, os problemas parecem resultar de preconceitos que entorpecem a implementação de soluções comparadas, comprovadamente bem-sucedidas. Ao invés, o legislador optou por uma solução de privatização da

resolução de litígios, sem paralelo em outros ordenamentos e que só incrementou a complexidade e a ineficiência do sistema.

Palavras-chave: justiça tributária; tutela jurisdicional efectiva; privatização.

Abstract: Tax litigation in Portugal is pointed out in different fora as inefficient, time-consuming and incapable of ensuring timely and, to that extent, effective judicial protection. However, the problems seem to stem from prejudices that hinder the implementation of comparative solutions that have proven to be successful. Instead, the legislator has opted for a solution to privatize dispute resolution, which is unparalleled in other jurisdictions and which has only increased the complexity and inefficiency of the system.

Keywords: tax justice; effective judicial protection; privatization.

[14]

REPENSAANDO A REVISÃO DOS ATOS TRIBUTÁRIOS

🔗 (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/14>)

RUI DUARTE MORAIS*

1. Introduzindo o tema

É dado factual que a revisão oficiosa, prevista no art. 78.º da LGT, tem tido, nos últimos tempos, uma frequência de utilização, a iniciativa dos particulares, sem paralelo no passado próximo. Trata-se, no fundo, de utilizar uma oportunidade última, em termos de prazo, para colocar em causa a (i)legalidade de uma liquidação.

A consagração legal deste mecanismo, independentemente dos termos em que acontece, suscita a discordância de muitos. Ouvem-se “murmúrios”: da parte de alguma administração fiscal, que critica a possibilidade de reabrir “casos encerrados”, o que normalmente, implica perda de receita, na maioria dos casos paga voluntariamente; da parte de alguns magistrados, que consideram assim se permitir uma litigância que de outro modo não existiria, com o conseqüente aumento do, reconhecidamente, excessivo número de pendências, causa maior de os nossos tribunais tributários não poderem realizar justiça em tempo útil; muitos veem neste mecanismo um “prémio” aos contribuintes menos diligentes, que não souberam /quiseram lançar mão, em tempo útil, dos meios de reação “normais” que a lei lhes facultava.

Na mesma senda, parte da doutrina, partindo da exegese do regime legal, conclui pela “necessidade de suprimir a revisão dos atos

* Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa. ORCID: 0000-0003-4070-8401

tributários a pedido e a favor dos contribuintes prevista na 2.^a parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, dada a desobediência militante que a desfigurou”¹.

Em nossa opinião - adiantamos desde já - a revisão oficiosa, em razão de novas realidades, tornou-se instrumento fundamental de realização do estado-de-direito no domínio fiscal, um meio necessário para garantir (ainda que dentro de um âmbito temporal necessariamente limitado) a igualdade dos contribuintes perante a lei.

Para nós, não está, pois, em causa a manutenção do instituto, antes o melhoramento do quadro normativo que o rege.

2. Traços gerais do regime legal

Começaremos por uma breve descrição dos traços gerais do regime legal da revisão oficiosa, sem considerar pormenores, ou porque não relevam no quadro deste texto ou porque serão analisados e debatidos mais adiante.

2.1. A “reclamação graciosa”

O n.º 1 do art.º 78.º da LGT prevê duas “modalidades” de revisão oficiosa: uma a iniciativa do contribuinte e outra da iniciativa da administração fiscal.

Estão em causa realidades diferentes: a primeira parte da norma deve ser entendida, pese embora a discrepância vocabular², como referindo-se à reclamação graciosa.

Trata-se, a nosso ver, de mera reafirmação³ de uma garantia dos contribuintes cuja origem se perde na bruma dos tempos, a existência

¹ PORTO, Manuel / CALVETE, Victor, «Sobre a revisão oficiosa dos actos tributários», em curso de publicação em *Estudos em Homenagem a Maria da Glória Garcia*, Lisboa: Universidade Católica Portuguesa. Agradeço aos ilustres Autores terem-me facultado a versão provisória do texto.

² Com GUERREIRO, A. Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2000, 344, “consistindo a referência à reclamação administrativa expressa no presente artigo outra mera excrescência de versões preliminares da Lei Geral Tributária” (recorde-se que este autor foi membro da comissão que reviu o anteprojeto desta Lei).

³ *Reafirmação* porquanto este instituto sempre apareceu previsto e regulado nos vários códigos de direito tributário adjetivo, atualmente nos art. 68.º e ss. do CPPT.

de um meio procedimental visando resolver, através de uma reapreciação administrativa provocada pelo interessado, os litígios relativos a liquidações. Meio que seria o mais desejável, pela sua simplicidade e brevidade, devendo ainda funcionar como um “filtro” capaz de evitar a necessidade de sistemática intervenção dos tribunais.

Porém, não podemos deixar de notar a progressiva desvalorização deste meio procedimental: sendo o recurso à reclamação graciosa, por regra, facultativo⁴, muitos são os contribuintes que, confrontados com um ato tributário que têm por ilegal, preferem encetar, de imediato, a via judicial. Isto porquanto, não crendo que a administração altere a sua posição, têm por inútil suscitar a reapreciação administrativa, até porque conscientes da onerosidade que decorre da manutenção do litígio. Ou seja, também a sua função de “filtro” pré-judicial tem um alcance limitado.

Esta “modalidade” de revisão não é, pois, oficiosa quanto ao seu impulso inicial que, necessariamente, cabe ao interessado. O uso do vocábulo “oficiosa” referir-se-á, quando muito, ao poder-dever da administração – porque é ela, também, garante da legalidade – de reapreciar os fundamentos da sua atuação, quando para tal solicitada em determinado prazo, reconhecendo a razão do sujeito passivo, sendo o caso, mesmo que em prejuízo dos interesses fazendários.

2.2. A revisão por (aparente) iniciativa da administração

A segunda parte da norma prevê a revisão oficiosa *por iniciativa da administração tributária*, verificados determinados pressupostos que adiante se analisarão.

⁴ A maioria dos casos em que, relativamente a impostos, a reclamação graciosa é *necessária*, i. e., constitui condição de acesso ao processo de impugnação, são, para nós, totalmente compreensíveis. Estão em causa autoliquidações (de imposto, de retenções na fonte, de pagamentos por conta), ou seja, atos tributários em que a administração fiscal não teve qualquer intervenção. Compreende-se assim a obrigatoriedade de a administração ser chamada a pronunciar-se sobre a pretensão anulatória do particular. Se administração fiscal não deferir a reclamação, existirá então (só então) um litígio, passível de ser decidido por um tribunal.

Por ser esta a *ratio legis* é que a jurisprudência vem entendendo que o pedido de revisão oficiosa, antes do recurso ao tribunal, equivale à interposição de uma reclamação graciosa (que, temporalmente, já não seria possível). Na realidade, em ambas as situações a administração tem oportunidade de se pronunciar antes de o tribunal ser chamado a intervir.

Aqui se situa o primeiro ponto de controvérsia.

Louvando-se no elemento literal da norma e num determinado entendimento da estabilidade das relações jurídico-tributárias, há quem conclua que a *iniciativa* teria de ser exclusivamente da administração e que a “abertura”, afirmada pela jurisprudência, à iniciativa do particular teria resultado numa subversão do instituto

Não podemos subscrever este pensamento. Em primeiro lugar, porque, como de seguida veremos, esvazia, na sua quase totalidade, o efeito útil deste instituto.

Em concreto: a “abertura” jurisprudencial⁵ consistiu no reconhecimento de que a revisão oficiosa, propriamente dita, poderia acontecer a “pedido do interessado”.

Embora compreendendo a razão pela qual tal jurisprudência se refere a um “pedido do contribuinte” (um dos fundamentos de tais decisões é o teor literal do n.º 7 do art.º 78.º da LGT⁶), preferimos considerar que, mais que um pedido (uma iniciativa procedimental), está em causa a *denúncia* de uma ilegalidade.

Haverá que convir que o *conhecimento* da ilegalidade de uma liquidação já distante no tempo, terá, por regra, que resultar da iniciativa dos interessados. A administração fiscal não tem (nem é suposto ter, cremos) um serviço que se dedique à revisão sistemática dos “casos encerrados”.

Temos para nós que o entendimento da iniciativa do particular como configurando uma *denúncia* acentua a diferenciação entre a quem cabe o impulso processual relativamente ao previsto na primeira e na segunda partes do n.º 1 do art. 78.º da LGT (ou seja, na reclamação graciosa e no que entendemos ser a revisão oficiosa propriamente dita). Na primeira, como vimos, este impulso cabe ao particular; na segunda, cabe à administração, que deve dar início ao procedimento que considere ser o adequado a partir do momento em que tenha conhecimento de uma situação de ilegalidade, independentemente da forma como de tal se inteirou.

⁵ De que nos dão conta PORTO, Manuel / CALVETE, Victor, *cit* e SOUSA, Jorge Lopes de, *cit.*, 706 (1).

⁶ O qual dispõe: “Interrompe o prazo da revisão oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização”.

Como exemplo da relevância desta diferenciação, temos que há situações em que o pedido do contribuinte (entendendo estar em causa um *pedido*) deve ser indeferido por não se verificarem os pressupostos por ele invocados. Será o caso de alegar, erroneamente, a existência de erro imputável aos serviços. Indeferido o pedido, a intervenção administrativa estaria esgotada.

Porém, se considerarmos estar em causa uma *denúncia*, temos que caberá à administração fiscal, oficiosamente, dar o impulso inicial a outra “modalidade” deste procedimento – a prevista no n.º 4 do art. 78.º da LGT, que adiante, em texto, abordaremos - mesmo que tal não lhe tenha sido solicitado, mormente a título subsidiário, e apesar de não terem sido invocados os factos consubstanciadores de injustiça grave ou notória, fundamentos determinantes da possibilidade da sua intervenção corretiva. Não estará em causa uma convocação procedimental (a causa de pedir é diferente), mas sim, conhecida e aceite a ilegalidade, a sua reparação oficiosa, ainda que, se necessário, com recurso a outro “remédio”.

Jorge de Sousa⁷ parece ir mais longe, atribuindo diferente natureza à reclamação graciosa e à revisão oficiosa a “pedido” do particular: *essencialmente, o regime do art. 78.º, quando o pedido de revisão é formulado para além dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, reconduz-se a um meio de restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro do ato de liquidação e não a um meio anulatório, com efeito de destruição retroativa dos efeitos do ato.*

Mais relevante, para nós, é o que o ilustre autor afirma a seguir:

A esta luz, o meio procedimental de revisão não pode ser considerado como um meio excecional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser usados) ou complementar destes quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação).

Este pensamento, que, no essencial partilhamos, leva-nos a concluir pela não aceitação de uma das razões invocadas por aqueles que põem em causa a existência da revisão oficiosa a iniciativa do particular

⁷ SOUSA, Jorge Lopes de et al., *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, 705.

(a prevista na segunda parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT) por a considerarem um (desnecessário) “prolongamento”, em termos de prazo, da reclamação graciosa. Estão em causa institutos de natureza diferente, ainda que eventualmente complementares.

Excesso de garantismo, como entendem alguns⁸?

Respondemos, continuando a citar Jorge de Sousa: *trata-se de um regime reforçadamente garantístico, quando comparado com o regime de impugnação dos atos administrativos, mas esse reforço encontra explicação na natureza fortemente agressiva da esfera jurídica dos particulares que têm os atos de liquidação dos tributos.*

Está, pois, em causa um (outro) meio procedimental visando a concretização do poder-dever da administração de ser garante da legalidade, aqui na dimensão da sua reposição.

Importará também destacar que estamos perante um dever de atuar e não perante uma mera faculdade: estamos num domínio de legalidade estrita, o das garantias dos contribuintes, em que não pode ser aceite uma qualquer margem de discricionariedade administrativa, uma qualquer margem de oportunidade⁹.

Configurada, num estado-de-direito democrático, a revisão oficiosa como um poder-dever de reparar um ato lesivo, a ser exercido perante o conhecimento de factos que o devam determinar – independentemente da “origem” desse conhecimento –, compreende-se a que decisão administrativa de recusa, expressa ou tácita, de rever o ato possa ser objeto de sindicância pelos tribunais.

Não é necessário ir muito longe para fundamentar esta asserção: bastará invocar o art.º 268.º, n.º 4, da CRP, sendo que, para mais, a al. d) do n.º 2, do art.º 95.º da LGT expressamente inclui o indeferimento dos pedidos de revisão (sem distinguir as suas “modalidades”) entre os atos, porque lesivos, passíveis de impugnação judicial.

Em resumo, e como primeira conclusão: a jurisprudência, já antiga e hoje totalmente pacífica, que veio reconhecer aos interessados o direito de provocarem a revisão oficiosa, *strito sensu*, e afirmar a

⁸ Assim NABAIS, José Casalta «A revisão dos actos tributários», *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, vol. III, Coimbra: Almedina, 2010, 245 e ss.

⁹ Mais feliz era a redação dos artigos 93.º e 94.º do Código de Processo Tributário, clara no sentido de estar em causa uma obrigação.

possibilidade de posterior apreciação do decidido pela administração, ou a sua omissão em decidir, verdadeiramente, não inovou nem acrescentou. Limitou-se a interpretar a norma (o n.º 1 do art. 78.º da LGT) à luz dos princípios decorrentes de um estado-de-direito democrático, tal como expressos na CRP de 1976, a fazer uma interpretação atualista de um texto legislativo cujo teor literal tem raízes textuais em tempos de autoritarismo administrativo.

3. A utilização corrente da revisão oficiosa

Concentremo-nos na “revisão oficiosa” prevista na segunda parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT.

Como referimos no início deste texto, cresceu exponencialmente o número de processos que têm como objeto imediato decisões de indeferimento, expresso ou tácito¹⁰, de “pedidos” de revisão oficiosa.

Este crescimento é visível, de forma significativa, na arbitragem tributária (CAAD). O que bem se compreende, pois muitos dos requerentes mais não pretendem que a aplicação ao seu caso concreto (a uma liquidação que efetuaram – autoliquidação – ou a uma liquidação de origem administrativa de que foram destinatários) de *precedentes jurisprudenciais*. O que explica alguma preferência pelo recurso ao CAAD: o sentido previsível da decisão é relativamente seguro, pelo que é fácil “trocar” a possibilidade de recurso ordinário¹¹ pela rapidez de decisão.

Precedentes judiciais emanados, em regra, do Tribunal de Justiça da União Europeia e do Supremo Tribunal Administrativo (muitas vezes, sob a forma de acórdãos de uniformização de jurisprudência) e, menos vezes, do Tribunal Constitucional

E estes procedimentos de revisão surgem em “levas”. Os interessados, conhecedores de determinada decisão judicial que consideram transponível para uma sua situação tributária, querem que esta (a liquidação dela decorrente) seja revista pela administração, apesar de, ao tempo, com ela se terem conformado (auto liquidando o imposto ou não reagindo pelos meios, administrativos e contenciosos,

¹⁰ Usamos a expressão tradicional, sem – por aqui não ser lugar – questionar a sua pertinência.

¹¹ Que, como é sabido, não existe na arbitragem tributária.

“ordinários”)¹². Ou seja, uma decisão judicial pode gerar um número significativo de procedimentos de revisão oficiosa, versando sobre situações substantivamente idênticas, e, em caso de indeferimento (que, a acontecer, por regra, abrangerá todos esses casos), “levas” de processos, judiciais e arbitrais, também substancialmente idênticos.

Um aspeto que cumpre salientar é que os precedentes judiciais invocados são, em muitos casos, vinculativos.

Nenhuma dúvida oferece a afirmação do carácter vinculativo das decisões do TJUE, a quem cabe garantir uniformidade na interpretação e aplicação dos Tratados e decidir sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas outras instituições, da União, pelo que as suas decisões devem ser acatadas por todos os órgãos jurisdicionais dos estados-membros (ou seja, não só o tribunal nacional que efetuou o pedido de reenvio prejudicial fica vinculado à interpretação decidida pelo TJUE, como também, em questões idênticas, ficam vinculados todos os demais tribunais nacionais de todos os estados da União)¹³.

Ora, as decisões do TJUE que contendem com normas tributárias nacionais, implicando a sua desaplicação, são cada vez mais numerosas, o que se compreende em razão da progressiva unificação /harmonização do Direito Fiscal dos estados-membros (sendo que muitos – Portugal é um bom exemplo – adotam as “soluções” preconizadas pela U.E também para o plano das relações jurídico-fiscais meramente internas, ficando assim, também nestas situações, vinculados à jurisdição do TJUE), mas também quando relativas a impostos não harmonizados¹⁴.

Os acórdãos do TC que declarem uma norma inconstitucional com força obrigatória geral (art. 281.º CRP) são, por definição, vinculativos, nomeadamente para quaisquer tribunais.

¹² Num aparte, dir-se-á que a realidade destas “levas” de processos, - os quais, por regra, resultarão em decisões favoráveis aos contribuintes - não tem sido tida em conta em estudos recentes que procedem à comparação das “taxas de êxito dos contribuintes” nos tribunais arbitrais tributários (CAAD) em comparação com a que acontece nos tribunais tributários estaduais.

¹³ Daí a melhor doutrina nacional entender que as decisões do TJUE podem fundar um recurso extraordinário de revisão, à luz da alínea f) do artigo 696.º do CPC. Por maioria de razão, podem ser fundamento de um pedido de revisão de um ato administrativo de liquidação.

¹⁴ Estarão em causa normas nacionais tidas por violadoras de liberdades fundamentais da União.

As decisões do STA que revistam a forma de acórdãos de uniformização ou que se insiram numa corrente jurisprudência reiterada e atual têm efeito legal vinculativo relativamente à atuação da administração fiscal. E é o que está em causa no instituto da revisão oficiosa.

Tal é a conclusão que extraímos do disposto nas als. c) e d) do art.º 68.º-A da LGT¹⁵. Há, pois, a obrigação legal de a administração fiscal se conformar com os entendimentos jurisprudenciais, orientando a sua atuação em conformidade. Assim sendo, entendemos que é substancialmente irrelevante que esteja em causa um entendimento administrativo genérico ou pontual, tomado a propósito de um caso concreto¹⁶. Em suma, nestes casos, o interessado, através do pedido de revisão, pretende que a administração cumpra com o seu dever de se conformar com o entendimento dos tribunais superiores.

E, mesmo quando não se verificarem os referidos condicionalismos, certo é que a existência de jurisprudência reiterada do STA ou as apreciações feitas pelo TC em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade têm um importante efeito persuasivo, suficiente para muitos nele fundarem iniciativas de revisão oficiosa.

O que têm de particular estas (numerosas) revisões oficiais é, pois, que os contribuintes não baseiam a afirmação da ilegalidade da liquidação no entendimento que, eles próprios, fazem da norma legal mas em pronúncias, normalmente posteriores, dos tribunais.

Estamos, pois, perante um fenómeno relativamente novo, ao menos em termos de intensidade quantitativa: a invocação de precedentes judiciais que obrigam, ou que devem levar a concluir, pela ilegalidade de outros (por vezes numerosos) atos tributários.

¹⁵ Que obrigam a administração a rever as suas orientações genéricas quando exista acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo ou jurisprudência reiterada dos tribunais superiores, manifestada em cinco decisões transitadas em julgado no mesmo sentido, sem que existam decisões dos tribunais superiores em sentido contrário igualmente transitadas em julgado, em número superior.

¹⁶ É certo que a norma se refere a orientações transmitidas através de circulares ou instrumentos idênticos, i.e., com a natureza de regulamentos internos. O que bem se compreende porquanto os funcionários deles destinatários estão constituídos, por obediência hierárquica, no dever de observar o aí estipulado, até terem sido alterados/revogados.

Mas o que aqui importará salientar é a existência do dever legal da administração de atuar, interpretando e aplicando a lei, de acordo com os ditames, atuais e reiterados, prescritos pelos tribunais superiores.

Este fenómeno do crescer da importância da jurisprudência não tem escapado à doutrina nacional, nomeadamente a Carla Castelo Trindade, que na sua recente dissertação de doutoramento¹⁷, escreveu:

Perante a concepção legislativa actual, o aplicador do Direito, que em última instância serão os tribunais, vai assumir uma função de sub-legislador ao concretizar normativamente leis propositadamente amplas e vagas (...). Este fenómeno precipita um abandono da cisão rígida entre o papel da concepção do Direito e o papel da aplicação do Direito, transferindo-se para o momento da aplicação a concretização normativa daquelas leis vagas e indeterminadas. Este fenómeno precipita a importância da jurisprudência enquanto fonte de Direito, mesmo num ramo do Direito como o Fiscal. Admitir este papel de sub-legislador por parte dos tribunais não poderá significar menos segurança jurídica para os cidadãos e para o próprio Estado português.

Como se verá, existe uma efectiva e crescente preocupação em garantir uma actuação uniforme e coerente dos órgãos aplicadores do Direito porquanto cada vez mais se admite que a actuação dos tribunais (pelo menos dos superiores) como órgãos sub-legisladores, não pode deixar de ser acompanhada de cautelas de reforço da segurança jurídica nesta fase de aplicação do Direito.

(...)

A resposta está na uniformização do Direito e esta alcança-se, como se verá, pela persuasão do precedente. É por demais evidente que, no panorama da aplicação do Direito Fiscal em Portugal, os tribunais passaram a assumir uma maior preponderância na concretização normativa, catapultando a jurisprudência para uma fonte de Direito que completa a lei. Neste sentido, a máxima de RONALD DWORKIN “the law often becomes what judges say it is”.

Não podemos deixar de concordar com estas asserções, pois que são espelho da realidade.

A visão tradicional da tipicidade fechada¹⁸, segundo a qual o interessado poderia estimar, com rigor, quais as consequências fiscais de determinada situação através da simples consulta da lei, cuja clareza e

¹⁷ TRINDADE, Carla Castelo, *A Segurança Jurídica na Aplicação do Direito pelos Tribunais Tributários*, Coimbra: Almedina, 2020.

¹⁸ Entre nós veiculada, magistralmente, por Alberto Xavier, nomeadamente em *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, 1978.

densidade dispensariam qualquer atividade de intermediação criadora, está, hoje, ultrapassada, como reconhece, entre nós, a melhor doutrina, que prefere falar de *princípio de determinação*: a lei é determinada (é suficientemente típica, dizemos nós) quando o conjunto de argumentos legais permite justificar as decisões judiciais (ou as decisões administrativas)¹⁹.

E as razões de ser do caráter “vago e amplo” de muitas normas legais relativas aos elementos essenciais dos impostos são várias: (i) a realidade, em constante mutação e evolução, não se deixa apreender por tipos legais fechados, sobretudo quando, como é uso legislativo, estes são *tipos estruturais*, construídos por referência a determinados negócios jurídicos²⁰; (ii) uma tipicidade cerrada é “caminho aberto” para a elaboração de esquemas de planeamento fiscal agressivo, nos quais existe o respeito pelo teor literal do normativo mas um desvio intencional relativamente à sua racionalidade, no intuito de, através de construções jurídicas por vezes muito sofisticadas, se conseguir uma inaceitável economia de imposto; (iii) mesmo relativamente a uma norma clara no desenho da sua hipótese (verdadeiramente “típica”), frequentemente surgem situações factuais com *nuances* tais que geram dúvidas sobre a sua aplicabilidade; (iv) o direito fiscal que temos tem, cada vez, mais, por fonte normas de direito internacional, em especial do direito da União. E este, muitas vezes, não prima pela densidade e clareza normativa, o que bem se compreende uma vez que as soluções legais resultam de compromissos, traduzem o equilíbrio que foi possível lograr entre os interesses dos vários Estados, compromissos e equilíbrios que, naturalmente, são muito difíceis de plasmar em normas que não comportem algum grau de ambiguidade.

O que descrevemos terá um certo cunho de regresso a um passado relativamente recente, quando as normas fiscais eram construídas de forma a deixar em aberto espaços de conformação a serem preenchidos por decisões administrativas, no exercício de discricionariedade técnica, judicialmente não sindicável salvo em casos extremos, ou seja, a um passado em que a administração era, de algum modo, um “sub-legislador”.

¹⁹ DOURADO, Ana Paula *O Princípio da Legalidade Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2007, 328 ss. e *passim*.

²⁰ XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1972, pág.180.

A conformação normativa secundária, por razões diferentes é certo, passou a caber, materialmente, também aos tribunais, a quem hoje cabe decidir, em cada vez mais casos, o sentido da norma e a qualificação das situações factuais a ela pretensamente subsumíveis.

4. A aplicação retroativa da jurisprudência consolidada

Estamos, assim, colocados perante uma realidade que tem muito de novo: a previsibilidade da lei fiscal – tradução do valor segurança que é apanágio e elemento diferenciador do Direito Fiscal – só existe, em muitos casos, após uma pronúncia ou uma série de pronúncias dos tribunais.

Seria absurdo evidente pretender que, mesmo neste contexto, a lei nova só fosse aplicável após a pronúncia judicial, desde logo porquanto para um tribunal ser chamado a decidir é necessária a existência de um litígio, o que pressupõe que a norma a ser sindicada foi aplicada²¹.

Teremos assim que convir que a aplicação da lei antes da pronúncia uniformizadora do tribunal – quando ela venha, subsequentemente, a acontecer – implica necessariamente um certo grau de *provisoriedade*, decorrente da “indefinição” normativa.

Do que decorre também o reconhecimento de uma outra realidade nova: a função dos tribunais superiores, especialmente do STA, é cada vez mais a de guia na interpretação e na aplicação da lei, ser “farol” de referência, muitas vezes indispensável, para aqueles que têm que assumir tal tarefa²², não tendo mais apenas a função tradicional de uma instância de recurso, ou seja, de reapreciar a bondade da decisão das instâncias. Claro que a intervenção do tribunal superior acontecerá sempre a propósito de casos concretos. A “novidade” está em que os efeitos de uma decisão se devem projetar ou, pelo menos,

²¹ Reconhecendo a vantagem de provocar uma intervenção antecipada do STA (que não apenas em sede de recurso), em ordem à uniformização da jurisprudência, o legislador consagrou, recentemente, também no domínio tributário, a figura da *consulta prejudicial*. Assim, quando num TAF se coloque uma questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e possa vir a ser suscitada noutros processos, o respetivo presidente pode submetê-la ao STA para que este emita pronúncia vinculativa no prazo de três meses. Porém, não temos notícia do uso generalizado deste instituto.

²² Que, são, relativamente aos principais impostos, os particulares, obrigados à autoliquidação.

logicamente, se podem projetar na decisão de (cada vez mais numerosos) outros casos, porque estruturalmente semelhantes. No fundo, temos como que uma aproximação - ditada pela realidade e não por uma opção político-legislativa - a um sistema de *case law*, de precedentes obrigatórios, em que determinadas decisões judiciais são fonte de direito²³.

Será certamente pacífica a afirmação de que a jurisprudência, nomeadamente a do STA, tem um importante efeito uniformizador, pois que influencia decisivamente todos os aplicadores da lei fiscal, para futuro.

A questão que ora se coloca é a de saber se tal efeito uniformizador se deve projetar também para o passado. A nosso ver, está aqui em causa a tradução prática do princípio constitucional da igualdade, a igualdade na aplicação da lei.

Dizemos mais, a igualdade no direito à correta aplicação da lei. Isto porquanto, como vimos, a “correta aplicação da lei” se reconduz à conformidade da atuação administrativa com o entendimento do tribunal superior, independente da bondade que se lhe possa reconhecer. Parafraçando, *Roma locuta, causa finita*

Um pensamento mais tradicionalista, porventura mais liberal, concluiria que quem não se conforma com o entendimento administrativo da lei, expresso num ato tributário que o afetou²⁴, tem à sua disposição os meios normais de recurso. A inércia na sua utilização tem como efeito a consolidação definitiva de tal ato, pese embora se venha a constatar, posteriormente, que enfermava de ilegalidade.

Não podemos aceitar esta linha de argumentação por diferentes razões: (i) não estamos perante situações de inércia perante uma constatação atual da ilegalidade de uma liquidação, mas perante uma ilegalidade que decorre da validade intrínseca da norma ou, as mais das vezes, da relativa indefinição do seu conteúdo, de sua insuficiente “tipicidade”; (ii) o entendimento de que só os que recorreram - os que

²³ Há que reconhecer - diferentemente do ensino tradicional - que entre nós há jurisprudência que é fonte de direito. Referimo-nos às decisões do TJUE.

²⁴ Que pode ser um ato praticado pelo próprio, uma autoliquidação. Muitas vezes nem haverá um entendimento administrativo expresso, mas uma mera atitude de prudência, adotando o sujeito passivo, em situações de incerteza normativa, a posição que dá maior satisfação ao interesse fazendário como forma de prevenir eventuais litígios no futuro.

utilizaram os meios normais de recurso, gratuitos ou contenciosos, nos prazos, relativamente curtos, que a lei prevê é que poderiam ver reposta a legalidade das suas situações tributárias - cria uma desigualdade objetiva entre os grandes e os pequenos contribuintes, pois só aqueles dispõem de recursos, quer humanos (*know how* que permita rapidamente aperceberem-se da possível ilegalidade da norma e ou da interpretação/aplicação sufragada pela administração), quer financeiros para, em situações de “dúvida”, litigarem.

Em nosso entender, é obrigação, ínsita na ideia de estado-de-direito, o Estado proceder a reposição da legalidade, indo além da iniciativa dos particulares, mesmo relativamente a situações ocorridas no passado, ainda que necessariamente dentro de limites temporais limitados.

Este contexto ressalta a importância atual (e acrescida) da revisão oficiosa, ainda que, como vimos, ela implique normalmente, a necessidade de uma intervenção inicial do interessado²⁵.

Feita a defesa do instituto da revisão oficiosa dos atos tributários – necessária em razão das correntes que propugnam a sua extinção -, há que debater se o atual quadro normativo se mostra adequado.

5. Os pressupostos da revisão oficiosa

5.1. Erro imputável aos serviços

O primeiro pressuposto é, nos termos da segunda parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, a existência de *erro imputável aos serviços*.

Um conceito de difícil concretização, sobre o qual a jurisprudência e a doutrina muito têm escrito. Não iremos analisar, por considerarmos desnecessário na economia deste trabalho, o que por tal se deva entender. Apenas salientaremos dois pontos: (i) erro imputável aos serviços tornou-se praticamente, no entendimento jurisprudencial dominante, sinónimo de qualquer ilegalidade²⁶, incluindo a resultante da não conformidade da lei ordinária com normas ou princípios

²⁵ Não analisaremos aqui a possibilidade da criação de instrumentos processuais capazes de, nas circunstâncias a que nos vimos referindo, repor a legalidade relativamente a situações já apreciadas judicialmente com trânsito em julgado, nomeadamente o chamado *recurso conformador*. *Vd.* TRINDADE, Carla Castelo, *cit.*

²⁶ Assim PORTO, Manuel / CALVETE, Victor, *cit.*

normativos hierarquicamente superiores (Constituição, Direito da União); isto apesar de se ter que reconhecer que, rigorosamente, não se pode falar de erro dos serviços nestes casos, por falta de competência legal para recusarem a aplicação da lei com por tais fundamentos; (ii) o erro apenas releva quando os serviços têm intervenção na liquidação, independentemente do grau dessa intervenção²⁷; (iii) o erro dos serviços não existe quando é provocado por outrem, nomeadamente pelo sujeito passivo²⁸.

Assumindo ser este, em traços gerais, o estado da arte, nada iremos acrescentar pela simples razão que as alterações ao normativo do art.º 78.º da LGT que preconizaremos implicam a supressão da expressão *erro imputável aos serviços*

5.2. A revogação do n.º 2 do art. 78.º da LGT

Aqui reside, a nosso ver, o cerne da necessidade de reformulação do texto do art.º 78.º da LGT.

Dispunha o n.º 2 do art. 78.º da LGT, eliminado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março: sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.

Somos da opinião que a eliminação desta norma foi um ato infeliz do legislador, talvez motivado apenas pelo intuito de aplacar parcialmente os “murmúrios” que existiam (e continuam ainda a existir) quanto à consagração legal deste instituto, dos quais demos notícia no início deste texto.

Em primeiro lugar, há que recordar que está em causa o fenómeno da privatização de funções que são de administração de impostos: as tarefas de lançamento²⁹ e liquidação (autoliquidação) dos impostos passaram a ser da competência dos próprios contribuintes e/ ou dos

²⁷ P. ex., quer esteja em causa uma liquidação adicional, objeto de expressa fundamentação, nomeadamente no Relatório de Inspeção Tributária, ou uma liquidação emitida com recurso apenas a meios informáticos, como sucede, por regra, no IRS.

²⁸ Assim, p. ex., uma liquidação administrativa que se baseie, apenas, no declarado pelo sujeito passivo.

²⁹ Pelo lançamento identifica(m)-se o(s) contribuinte(s), através do *lançamento subjetivo*, e determina-se a matéria coletável (ou tributável) e a taxa (em caso de pluralidade de taxas), mediante o *lançamento objetivo* – NABAIS, José, Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Coimbra: Almedina, 2017, 58.

substitutos fiscais³⁰. Está em causa, no dizer de Hugo Flores da Silva, que estudou profundamente o tema, uma privatização da execução de tarefas³¹.

Não deve, pois, haver relutância em reconhecer que os particulares são hoje, em larga medida, administração fiscal, mais, que são hoje dos principais serviços de administração fiscal. Ora, admitindo estar em causa a reparação de erros imputáveis aos serviços, não vemos qual a lógica de excluir deste instituto os erros praticados pelos particulares quando agem, materialmente, como serviços de administração fiscal. Pelo contrário, a existir alguma diferenciação, entendemos que deveria ser favorável aos particulares. Ao constituí-los como administração fiscal, a lei não só transferiu para eles os custos de operacionalização de grande parte do sistema, como transferiu o risco do erro, o risco que a aplicação de uma lei, cada vez mais indeterminada, como vimos, necessariamente envolve. E erro que – quando constatado – normalmente se traduz, para além do pagamento do imposto em falta, na obrigação do pagamento de juros compensatórios e coimas avultadas.

Transferir, imperativamente, funções diminuindo os direitos associados ao exercício dessas funções parece-nos não só incoerente como fortemente reprovável.

De novo com Hugo Flores da Silva³², *assim, ao mesmo tempo que se coloca a atividade de aplicação normativa fiscal sob a responsabilidade dos sujeitos privados, cumpre prever mecanismos jurídicos que garantam àqueles sujeitos a possibilidade de corrigir os atos jurídicos por si praticados quando os mesmos estejam em desconformidade com as normas jurídicas que os impõe. Com efeito, pode suceder que o sujeito passivo tendo praticado um ato jurídico de cumprimento de uma obrigação fiscal venha a verificar não o ter feito corretamente, impondo proceder à sua retificação. Trata-se da reformulação dos mecanismos jurídicos tendentes a reagir contra atos jurídicos fiscais lesivos. Assim considerando a necessidade de*

³⁰ Na substituição tributária o sujeito passivo é o substituto, muito embora o contribuinte – aquele que a lei quer onerar com o imposto – seja outrem. Daí que as liquidações efetuadas em cumprimento das obrigações decorrentes da substituição tributária devam ser consideradas, formalmente, autoliquidações.

³¹ SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, 61 e ss.

³² *Idem*, 342.

*garantir aos sujeitos passivos a possibilidade de reagirem contra atos por eles próprios praticados ou por outros sujeitos privados*³³.

A revogação do n.º 2 do art. 78.º da LGT foi, manifestamente, um grande “passo atrás” neste caminho. Eliminou-se uma importante possibilidade (garantia), desde logo em termos temporais, de os sujeitos passivos reagirem contra atos por eles próprios praticados ou por outros sujeitos privados.

As “ideias gerais”, relativas à alteração da previsão normativa deste instituto, que adiante apresentaremos, partem, precisamente, do reconhecimento da necessidade de rever este mecanismo de reação especialmente quando estejam em causa atos praticados pelos particulares.

Ainda: em muitos casos quem é afetado pelo erro não é quem o praticou. Pensemos na substituição fiscal total. Para além dos casos de erro propriamente dito (errónea valoração dos factos e/ou da lei aplicável), temos que a atitude do substituto perante uma norma de conteúdo equívoco será, normalmente, a de optar pelo entendimento mais conforme aos interesses fazendários, pela simples razão de que não será ele, mas sim o substituído, quem sofrerá as consequências económicas de tal opção. E, nestes casos, desde logo porque não teve intervenção direta na relação jurídico-tributária, será mais compreensível que o substituído só mais tarde (depois de esgotados os prazos de interposição dos meios ordinários de recuso graciosos e contenciosa) se venha a aperceber da situação.

O mesmo é dizer que a revogação do n.º 2 do art. 78.º da LGT retirou a proteção, a garantia, que o instituto da revisão oficiosa constitui, aos que, objetivamente, dela mais necessitariam.

5.3. Revisão oficiosa com base em injustiça grave ou notória

Dispõe o n.º 3 do art.º 78.º da LGT: O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

Encontramos um texto legal algo semelhante na al. e) do art.º 85.º do Código do Processo das Contribuições e Impostos, de 1963, a qual

³³ *Cit.*, 342 e ss.

previa, como um dos fundamentos possíveis da “reclamação extraordinária”, ter ocorrido na tributação injustiça grave ou notória. Com o Código de Processo Tributário, de 1991, desaparece a figura da “reclamação extraordinária”, surgindo a reclamação oficiosa, a qual, tal como hoje sucede (segunda parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT), era possível em caso de erro imputável aos serviços.

Não conseguimos descortinar a razão da “ressurreição” desta modalidade de revisão oficiosa, uma vez que, na versão originária da LGT, todos os casos de ilegalidade na liquidação resultavam, ao menos aparentemente, abrangidos pelos números 1 e 2 de tal norma: as liquidações praticadas pela administração pelo n.º 1, as praticadas pelos particulares (autoliquidações) pelo n.º 2.

De todo o modo, a redação do preceito surge-nos como manifestamente infeliz. Primeiro, porque parece pressupor a existência de um poder discricionário do dirigente máximo dos serviços para decidir se haverá ou não revisão (o dirigente máximo do serviço *pode* autorizar, *exceccionalmente* – diz a lei), o que, já à época (2000, ano da aprovação da LGT) era já considerado absolutamente inadmissível por estarmos no domínio das garantias dos contribuintes, em relação às quais vigora, por imperativo constitucional, um princípio de legalidade estrita³⁴.

Segundo, porque o ato administrativo que pode constituir o objeto de revisão é o ato de liquidação³⁵. Vale, também no procedimento tributário, o princípio da impugnação unitária: por regra, só são recorríveis (mesmo graciosamente) os atos conclusivos do procedimento, porque só estes, por princípio, afetam os interesses legalmente protegidos dos contribuintes. Ora, a fixação da matéria coletável é um ato necessariamente antecedente da liquidação, o qual, salvo as exceções que a lei prevê, não é destacável, também para efeitos procedimentais.

É certo que a lei, ao fixar o prazo em que esta modalidade de revisão é possível, assume como momento inicial da contagem o ano em que ocorreu a liquidação do imposto. Parece, pois, que o objeto imediato do pedido de revisão continua a ser, também neste caso, uma liquidação.

³⁴ No mesmo sentido, SOUSA, Jorge Lopes de, *cit.*, 710.

³⁵ Ou uma correção da matéria coletável que não dê origem a liquidação (p. ex., por o sujeito passivo ter prejuízos fiscais reportáveis). Cfr. GUERREIRO, Lima et all., *cit.*, 343; SOUSA, Jorge Lopes de, *cit.*, 702.

Mas, cremos, permanece a dúvida sobre se deve entender que esta modalidade de revisão só é admissível quando o vício de que enferma a liquidação decorre de uma errónea quantificação da matéria coletável e não quando, por exemplo, seja resultado de aplicação errónea da taxa de imposto.

Mais ainda, não entendemos a invocação de *injustiça* grave ou notória. O Direito Fiscal, mormente no tocante a impostos, rege-se, pelo menos em matéria dos seus elementos essenciais, entre os quais a *incidência*³⁶, por critérios de estrita legalidade. O montante a ser pago por cada um é o que decorre da correta aplicação da lei, e, mesmo sendo “injusto”, não pode resultar temperado (revisto) por apelo a critérios de equidade.

Compreenderíamos o sentido da norma se em lugar de injustiça estivesse a palavra ilegalidade. Assumimos, numa interpretação correctiva, que é o que o legislador quis dizer, mas que se exprimiu deficientemente³⁷.

De todo o modo, há que reconhecer que este preceito poderá ter utilidade na perspectiva da administração, uma vez que expressamente lhe permite emitir uma nova liquidação, mesmo que complementar de outra, anterior, por si praticada, quando esta esteja ferida de ilegalidade – não poderá ser de outro modo - e desta tenha “resultado grave prejuízo para a fazenda nacional”³⁸.

Interroguem-nos, agora, sobre a “utilidade atual” do n.º 4 do art. 78.º da LGT na perspectiva do particular.

Constatamos que muitos contribuintes/sujeitos passivos invocam esta disposição como forma de ultrapassar a revogação do n.º 2 do

³⁶ Perfilhamos o entendimento – que pensamos ser hoje pacífico – de que normas de incidência de um imposto não são apenas aquelas que aparecem na lei assim apelidadas. No que aqui interessa, são, materialmente, normas que integram a incidência real de um imposto todas as necessárias para a determinação do quantitativo da matéria coletável

³⁷ Diferentemente entende ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Processo e Procedimento Tributário*, Coimbra: Almedina, 2018, 240: *prescreve a este propósito o art. 78.º, nº 4, que, quando se esteja em presença de um tal fundamento – cuja materialização não se pode reconduzir a ilegalidades, mas apenas às situações de mérito, conveniência ou oportunidade, em que a AT goza de um espaço de valoração e apreciação (discrecionarieidade, latu sensu) sob pena de sobreposição ou esvaziamento do nº 1 (...)*

³⁸ Coincidimos com Freitas da Rocha, *cit.*, pág. 239, quando entende que o exercício desta possibilidade tem como limite temporal o prazo de caducidade do direito à liquidação.

art. 78.º: em suma, pedem a revisão oficiosa, visando a anulação total ou parcial, de autoliquidações, por si praticadas ou por seus substitutos fiscais, invocando que a situação configura injustiça grave e notória.

Dizemos *e* e não *ou* (como consta da lei) porquanto, normalmente, estes dois requisitos surgem alegados cumulativamente: a invocada injustiça é notória por a liquidação contrariar o entendimento da norma definido pelos tribunais; é grave pelos montantes envolvidos.

Segundo cremos, os tribunais têm aceitado esta linha de orientação, ou seja, como que a “substituição” do fundamento erro imputável aos serviços pelo fundamento injustiça grave *e/ou* notória.

E cremos que bem, pelo menos estando em causa uma ilegalidade relativa à matéria coletável³⁹.

De todo o modo, há que reconhecer que – bem, a nosso ver – se abriu o caminho à revisão das autoliquidações a iniciativa do particular, o que o legislador – mal, a nosso ver – procurou vedar com a revogação do n.º 2 do art. 78.º da LGT.

6. Subsídios para uma alteração legislativa

Cremos ter deixado suficientemente evidenciado que a importância que o instituto da revisão oficiosa tem vindo a assumir exclui (deve excluir) liminarmente quaisquer intuitos abolicionistas.

Mas pensamos ter também deixado suficientemente evidenciado que o texto legal, porque pleno de insuficiências e contradições, carece de urgentes alterações.

Sem pretender apresentar uma proposta de texto legal, até porquanto sabemos, por experiência, a importância do debate técnico plural, assente numa discussão pública tão alargada quanto possível, limitamo-nos a deixar algumas ideias gerais.

³⁹ P. ex., situações em que o TJUE entendeu que determinados rendimentos obtidos por não residentes não podem ser sujeitos a tributação (retenção na fonte) em Portugal. Estamos perante uma injustiça notória (está em causa apenas a aplicação de um precedente judicial vinculativo) e, normalmente, também grave pelos montantes envolvidos, sendo que a correção desta ilegalidade implica uma revisão da matéria coletável (o expurgo dos valores não sujeitos a tributação).

6.1. A iniciativa

Haveria, em primeiro lugar, que eliminar a primeira parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, mantendo-se as normas relativas à reclamação graciosa (apenas) no CPPT.

Entendemos que a lei deverá clarificar que revisão administrativa dos atos tributários (eliminaríamos a palavra oficiosa, pelas dificuldades que tem suscitado) pode acontecer quer por iniciativa da administração, quer por iniciativa de qualquer interessado, como, na realidade, hoje acontece.

6.2. Âmbito

Pelas razões apontadas, entendemos que devem poder ser objeto de revisão administrativa todas as liquidações, independentemente de terem sido praticadas pela administração fiscal ou por um particular.

6.3. A revisão administrativa e os outros meios gratuitos

A lei deverá clarificar expressamente se revisão dos atos tributários é possível mesmo quando o particular tenha deduzido reclamação graciosa e, eventualmente, recurso hierárquico e a sua pretensão tenha sido indeferida⁴⁰.

Concluimos pela afirmativa porquanto, como vimos, em muitos casos, se não em todos, estará em causa uma outra causa de pedir, normalmente posterior, a existência de um precedente judicial.

Deveria, ainda, ficar expresso que revisão administrativa não será possível se, com os mesmos fundamentos, o particular tiver intentado

⁴⁰ A resposta à questão não se nos afigura clara. Jorge de Sousa, em passo que atrás deixámos transcrito em texto, e a jurisprudência que nele se louva, configura a revisão oficiosa como *um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser usados) ou complementar destes quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação*.

Já NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla entendem (*Contencioso Tributário*, vol. I, 2018):[se] o legislador quisesse ter conferido uma utilização residual, não cumulativa ou sucessiva com os demais expedientes, ao pedido de revisão, teria expressamente consagrado tal ideia no artigo 78.º da LGT ou noutra normativo, o que não fez. Diferentemente, ao consagrar a possibilidade de o contribuinte poder utilizar mais do que um expediente processual, latente no artigo 111.º, n.ºs 3, 4 e 5 do CPPT (...).

ação judicial, mesmo que ainda não existindo decisão com trânsito em julgado⁴¹.

6.4. Fundamentos

Pelo que deixámos exposto, entendemos que não faz sentido a manutenção do fundamento *erro imputável aos serviços*, desde logo porque serviços que liquidam impostos são, hoje, tanto a administração fiscal como os particulares. E, também, que não faz sentido o fundamento *injustiça grave e notória*.

Porém, entendemos também que a revisão administrativa (hoje dita *oficiosa*) assume, logicamente, um carácter relativamente extraordinário, pelo que somos levados a concluir que os seus possíveis fundamentos não deverão coincidir com os da reclamação graciosa, ou seja, não devem ser “qualquer ilegalidade”. Sendo certo que privilegiamos a reposição da legalidade, não podemos, por outro lado, ignorar a instabilidade que a possibilidade de revisão de uma liquidação, num prazo que necessariamente – como opinaremos adiante –, tem de ser longo provoca, ao que acresce a nossa visão de que o valor segurança também tem que ser perspectivado na ótica do credor tributário.

Aventamos, como mera hipótese de trabalho, que a revisão administrativa apenas deveria ser admissível quando o fundamento invocado fosse, exclusivamente, de direito⁴² e/ou factos a serem provados exclusivamente por documentos.

Em defesa desta sugestão temos: (i) o que estará em causa, havendo invocação de precedentes judiciais – situações em que, a nosso ver, a revisão oficiosa encontra a sua justificação plena – são questões de direito; (ii) tais questões de direito, precisamente por existirem precedentes judiciais, especialmente quando estes revistam carácter vinculativo, serão de fácil resolução pela administração⁴³, pelo que tenderão a gerar poucos recursos judiciais, diferentemente do que acontece estando em causa erros factuais, p. ex. relativos à quantificação da matéria

⁴¹ Veja-se o art. 68.º, n.º 2, do CPPT que consagra esta solução relativamente à reclamação graciosa.

⁴² Tal como acontece com o recurso ordinário para a o STA.

⁴³ Estará em causa, apenas, aplicar o entendimento do tribunal ao caso concreto, o mesmo é dizer, apenas verificar a identidade fáctica das situações.

coletável; (iv) os erros de facto que excluiríamos dos fundamentos possíveis do recurso a este instituto são, pela sua natureza, mais facilmente perceptíveis pelos sujeitos passivos/contribuintes ou pela administração, pelo que será aceitável ser mais curto o prazo em que é possível a sua correção⁴⁴.

Para prevenir divergências interpretativas, deveria ficar expresso ser questão de direito, para este efeito, a errónea qualificação de uma situação factual⁴⁵.

Uma última nota: é certo que temos vindo a perspetivar a nossa análise a partir dos casos em que é invocado um precedente judicial como causa de pedir da revisão.

Porém, por existirem outras situações em que foram cometidos erros que dificilmente acontecerão em outros casos, originando precedentes judiciais diretamente transponíveis, entendemos ser mais abrangentes na enunciação dos fundamentos que possibilitariam a revisão administrativa. Daí a nossa sugestão no sentido de se abrangerem também questões de facto, quando a “verdade material” possa ser provada, apenas, por documentos⁴⁶.

6.5. Prazo

Reassumindo termos tido presente essencialmente os casos em que a causa de pedir da revisão administrativa é a existência de precedentes judiciais transponíveis, somos forçados a concluir que o prazo máximo que a lei fixa (quatro anos, contados a partir da liquidação) se nos

⁴⁴ Não podemos esquecer que o prazo para a reclamação graciosa (necessária), nos casos de autoliquidação é já, excecionalmente alongado – cfr. artigos 131.º e 132.º do CPPT.

⁴⁵ A qualificação é a operação que consiste na subsumibilidade de um *quid* (objeto da qualificação) num conceito utilizado por uma norma (fonte de qualificação). É um problema de *aplicação da norma* e, portanto, a nosso ver, uma questão de direito. Entendemos necessária a clarificação normativa que propomos porquanto - ao que pensamos poder concluir – o STA, em sede de admissão de recursos de uniformização de jurisprudência, não tem extraído as consequências que a configuração da qualificação como uma questão de direito parece implicar.

⁴⁶ P. ex., situações de ilegalidade relativas à taxa aplicável à retenção na fonte, nomeadamente no caso de rendimentos obtidos por não residentes, em que é relativamente vulgar o substituto não aplicar a taxa (reduzida) resultante da CDT e o substituído (ou o próprio substituto) só mais tarde se aperceber da situação e pretender a revisão dessa liquidação.

afigura escasso para permitir que a questão-tipo seja objeto de apreciação judicial, ou seja, para que se formem precedentes judiciais.

Estando em causa os tribunais estaduais, dificilmente acontecerá que uma questão seja decidida em última instância no prazo de quatro anos após a liquidação que motivou o pedido de pronúncia arbitral. Bastará pensar no tempo necessário à tomada de decisão dos TAF's, mais o tempo médio de decisão do STA (ou outros tribunais superiores). Isto sem ter em conta o facto de, estando em causa uma autoliquidação, a possibilidade de intervenção do tribunal estar condicionada pela prévia dedução de reclamação graciosa necessária. Mais, para existir um acórdão uniformizador, emanado do STA, será necessário existirem pelo menos duas decisões contraditórias, proferidas em última instância, a que acrescerá o tempo para ser proferido um tal acórdão.

Ou, sendo esta a alternativa, temos de considerar ser, por regra, ainda maior o tempo necessário para se formar jurisprudência consolidada dos tribunais estaduais.

É certo que o recurso aos tribunais arbitrais constitui um meio que possibilita a resolução muito mais rápida de litígios relativos a liquidações, incluindo aquelas em que, antes, foi pedida e indeferida a sua revisão oficiosa. Mas, mesmo havendo jurisprudência arbitral numerosa e reiterada, o certo é que, diferentemente do que acontece relativamente aos tribunais superiores, a administração fiscal não se encontra legalmente vinculada a tais entendimentos, ou seja, não tem obrigação legal de decidir os pedidos de revisão no sentido preconizado pela jurisprudência arbitral. Nem nos parece que, ao menos em regra, lhe reconheça grande valor persuasivo quando contraria as suas posições.

Isto sem ignorar que será no seio dos tribunais arbitrais que, com maior probabilidade, se suscitirão divergências jurisprudenciais⁴⁷, que, existindo, permitirão, em prazo muito menor do que acontece relativamente às decisões dos tribunais estaduais, a intervenção do STA através da prolação de acórdão uniformizador.

Algo de semelhante se diga relativamente ao tempo necessário para a prolação de acórdãos por parte do TJUE quando versando diretamente sobre normas nacionais, ou seja, em resultado de pedidos de

⁴⁷ Veja-se MORAIS, Rui Duarte, «Recursos uniformizadores das decisões arbitrais (CAAD)», *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 11 (2016), 25 ss.

reenvio prejudicial efetuados por tribunais nacionais (incluindo os arbitrais)⁴⁸.

Daí que pensemos ser de estudar a hipótese de alargamento do prazo (sempre contado da liquidação⁴⁹), em que seria possível a revisão administrativa dos atos tributários⁵⁰.

Haverá, certamente, outros afinamentos legislativos necessários⁵¹, mas, como deixámos desde logo enunciado, este texto não tem, nem poderia ter, por objetivo apresentar um anteprojeto legislativo, mas tão só contribuir para uma discussão pública, que se deseja que venha a ser ampla, deste tema. O que se perspectiva para breve porquanto, ao que fomos informados em evento público, é intenção deste governo apresentar propostas de alteração legislativas relativas a várias matérias do direito procedimental e processual tributário, entre as quais a revisão oficiosa.

⁴⁸ Só nestes casos – e não nos em que a decisão do TJUE se reporta a outros ordenamentos jurídicos nacionais, mas deve ser aplicada pelos nossos tribunais por estarem em causa normas harmonizadas ou por simples identidade de razão - o nosso legislador pode dar resposta, nomeadamente para efeitos da fixação do prazo em que é possível a revisão dos atos tributários, à questão do “tempo de decisão dos tribunais”.

⁴⁹ Está em causa a revisão de uma liquidação.

⁵⁰ O que nos suscita uma nova questão: a atual revisão oficiosa a favor do particular é possível num prazo (que poderá ir até quatro anos) contado a partir do momento da liquidação; a revisão a favor da administração só será possível dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação, ou seja, de certo modo confunde-se com a possibilidade de serem efetuadas liquidações adicionais (cfr. SOUSA, Jorge de *cit.*, pág.706).

Em nome da “igualdade de armas”, não nos repugnaria a possibilidade de, em casos excecionais, a revisão a favor da administração passar a ser possível em prazo mais alargado. Seria, p. ex., o caso da revisão de liquidações originadas por procedimentos inspetivos (notificadas, necessariamente, antes de ocorrer a caducidade de tal direito) que, posteriormente (dentro de outro prazo, este contado desde a notificação desse ato tributário) se viesse a constatar enfermarem de erro de direito do qual resultou prejuízo para o interesse fazendário.

⁵¹ Por ex., saber se se justificaria, no quadro das alterações ora propostas, a manutenção do disposto no n.º 6 do art. 78.º da LGT (revisão oficiosa em caso de duplicação de coleta); deixar expresso na lei o entendimento jurisprudencial, pacífico, que a apresentação de um pedido de revisão oficiosa equivale à apresentação de reclamação graciosa necessária.

[15]

PALAVRAS DE ENCERRAMENTO

[✉ \(https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafioestadofiscal/15\)](https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafioestadofiscal/15)

DULCE MANUEL NETO*

Permitam-me que comece por cumprimentar os nossos anfitriões – a Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra e o seu Instituto Jurídico – na pessoa do Senhor Diretor da Faculdade de Direito, Prof. Doutor Jónatas Machado, e do Senhor Presidente do Conselho Coordenador do Instituto Jurídico, Prof. Doutor José Aroso Linhares. Um cumprimento que estendo aos organizadores e promotores deste colóquio, a todos os convidados, aos Ilustres palestrantes e a todos os conferencistas.

As minhas primeiras palavras são, necessariamente, de felicitação às figuras e entidades que concertaram energias para tornar possível um evento de tão elevada valia e projeção, com um programa magnífico, repleto de temas atuais, com enfoques e conteúdos tão diversificados e pertinentes, com um vasto e riquíssimo leque de oradores que souberam mapear problemas e estimular a reflexão num contexto de salutar confronto de perspetivas e de visões sobre os desafios que enfrenta um Estado Fiscal nesta segunda década do século XXI.

E as segundas palavras são de agradecimento, de profundo agradecimento, pelo convite para proferir a palestra de encerramento deste Colóquio, num gesto que denota o apreço e o respeito da Universidade Coimbra pela jurisdição administrativa e fiscal. O que me enche de orgulho e emoção, não só como Presidente do Supremo Tribunal Administrativo e do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, mas, também, como antiga aluna desta Universidade.

* Presidente do Supremo Tribunal Administrativo. Juíza Conselheira.

Uma emoção que se intensifica ao ver e ouvir Ilustres palestrantes e ao encontrar neles companheiros de percurso nos caminhos da justiça tributária. Ainda que com vivências e carreiras diversas e, quantas vezes, com divergência de pontos de vista, é inquestionável que nos encontramos unidos por um ideal comum, que é justamente este, de caucionar a justiça fiscal em Portugal.

E não resisto a confessar que a minha emoção se avoluma na presença do Senhor Professor Doutor Casalta Nabais, meu professor há cerca de 40 anos e que continuou, ao longo da minha longa carreira judicial, a constituir uma referência enquanto nome cimeiro da doutrina do direito tributário e do direito fiscal.

Mas é chegado a altura de encerrarmos este Colóquio.

Um Colóquio marcado por reflexões sobre temas nucleares para o Estado Fiscal em que vivemos, inserido num espaço económico europeu aberto e concorrencial mas submetido às regras e princípios de um Estado de Direito, no qual os poderes públicos só podem agir dentro dos limites impostos por lei e em conformidade com direitos fundamentais, como é, sem dúvida, o direito a uma tutela jurisdicional efetiva, constitucionalmente consagrado numa dimensão multifacetada de acesso à proteção judicial de direitos, liberdades e garantias.

E daí a pertinência dos temas em debate, num tempo em que, mais do que nunca, é necessário refletir sobre direitos fundamentais e estar ciente de que a autenticidade de uma democracia se mede pelo nível de defesa desses direitos, e num momento em que é urgente questionar que tipo de Justiça Tributária requer este novo mundo em que vivemos.

Um mundo globalizado, complexo e em constante mutação, de acelerada transformação tecnológica e de crescente economia digital, de grande mobilidade dos investimentos e dos rendimentos, numa constante movimentação da infraestrutura económica que desafia a justiça (ou a injustiça) da tributação, que obriga à idealização de novos modelos e paradigmas de tributação, de novas estratégias para mitigar a evasão e o abuso fiscal e combater a práticas de elisão e planeamento fiscal agressivo, colocando desafios acrescidos aos sistemas de resolução judicial da conflitualidade tributária gerada e potenciada por este desafiador contexto.

Um contexto agravado pelo impacto da pandemia e da guerra, e por uma crise económica de proporções ainda difíceis de determinar, dominado por crises sanitárias, energéticas e ambientais, todas

suscetíveis de legitimar a intervenção do Estado a partir da fiscalidade e da tributação. O que, conjugado com o grande potencial da digitalização na atividade da Administração Fiscal – que não deixará de aproveitar para intensificar a sua eficiência – irá naturalmente provocar um fortíssimo aumento da litigância fiscal.

Litigância que exige um sistema de justiça tributária muito robusto, adequado a Estados de Direito que pressupõem um efetivo controle jurisdicional da atuação do Estado e demais entes públicos no exercício da atividade tributária, e que exigem um corpo de magistrados habilitado para administrar uma justiça que se quer efetiva e confiável, capaz de garantir a paz social e a sustentabilidade da economia.

E porque não há Estado de Direito, pleno e autêntico, sem esse efetivo e confiável controlo jurisdicional, que exige e pressupõe tribunais apetrechados de meios e instrumentos para o levar a cabo em prazo razoável, o que me preocupa é que os tribunais tributários portugueses ainda não estão preparados para mais um aumento de pressão processual. Já foram desaproveitadas outras crises que vivemos – como foi a crise financeira e económica de 2008 e anos seguintes, em que o sistema público de Justiça Tributária se viu esmagado por um forte aumento de litigância, especialmente a nível de contencioso associado a execuções fiscais – e mal se compreenderá que este novo contexto disfuncional não seja aproveitado para robustecer estes tribunais.

E, por isso, os desafios que se colocam ao sistema judicial de justiça tributária devem inquietar-nos a todos, e todos os dias, e obrigam-nos a perspetivar os desafios ao Estado Fiscal também nesta dimensão.

Mas o Colóquio está terminado e seria descabido repetir ou resumir o que nele foi dito. Limitar-me-ei, por isso, a salientar a excelência das intervenções e a destacar três aspetos relativos ao nosso serviço judicial de justiça tributária, sabido que ele continua a representar um dos pontos mais críticos do sistema judicial português, com taxas de congestionamento processual que provocam a sua tão apregoada morosidade, pese embora os milhares de processos que anualmente são decididos em prazo razoável mas que nunca são divulgados pelos meios de comunicação social.

O primeiro desses aspetos prende-se com as vozes que se vão ouvindo no sentido de que o sistema não precisa de mais meios e que tudo se resolveria com melhor gestão. Sem pôr em causa que esta jurisdição não pode estar subtraída às melhores regras organizacionais e

gestionárias que lhe acrescentem qualidade e eficácia – o que me tem levado a clamar, de forma insistente, pelo diploma que conceda ao Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (CSTAF) um quadro de pessoal e os imprescindíveis meios informáticos, ainda totalmente inexistentes, é fundamental esclarecer o seguinte:

Há onze anos atrás, na altura do memorando de entendimento com a troika assinado em maio de 2011, os tribunais administrativos e fiscais encontravam-se completamente asfxiados, com uma pendência anual em 1ª instância a rondar os 60.000 processos, dos quais cerca de 43.000 só na área tributária, para um exíguo número de 101 juízes em efetividade de funções nas duas áreas dos 17 tribunais administrativos e fiscais de primeira instância.

O que representava uma média de 1 juiz por 100 mil habitantes. Ou, considerando as duas áreas de contencioso destes tribunais (administrativo e fiscal), representava uma média de 0,5 juiz/administrativo e 0,5 juiz/tributário por 100 mil habitantes. Um valor bem distante dos 19,3 juízes por 100 mil habitantes referenciado em estudos europeus reportados a Portugal, e que, desse modo, o colocariam dentro da média europeia, e que dão uma visão totalmente distorcida da realidade por desconsiderarem a dualidade de jurisdições em Portugal, isto é, a existência de um sistema judicial autónomo de justiça administrativa e fiscal, e, para além disso, desconsiderarem a circunstância de os juízes portugueses não disporem de assessoria ou de qualquer outro tipo de assistência jurídica ou técnica, ao contrário do que acontece na maioria dos tribunais dos países da União Europeia.

Contudo, e apesar do forte aumento da procura do serviço de justiça fiscal a que se assistiu a partir dessa altura – face à crise económica e financeira e ao elevado investimento na eficiência da máquina fiscal – continuou a faltar investimento nestes tribunais, não tendo havido recrutamento para formação de magistrados nos anos de 2011, 2012, 2013, 2015 e 2017, ao contrário do que aconteceu para os tribunais comuns. Razão por que em 2015 a pendência já ascendia a 75.575 processos, dos quais 53.791 só na área tributária, e que geraram níveis incomportáveis de pendências acumuladas que ainda hoje estamos a tentar resolver e superar.

Uma realidade que, contudo, tem vindo a melhorar gradualmente nestes dois últimos anos, com as pendências a regressarem aos 60.676 processos em 2020 e a diminuir para cerca de 58.000 em 2021. O que

se deve não só ao esforço do seu corpo de magistrados e às taxas de resolução processual superiores a 100% que conseguiram alcançar nestes dois anos particularmente difíceis, de desempenho funcional em contexto de pandemia, mas também às medidas legais introduzidas pela reforma de 2018/2019, que incluíram o recrutamento anual de juízes, a constituição de equipas para a recuperação de pendências e a criação de juízos de competência especializada.

Mas para fazer face a estes 58.000 processos pendentes em 1 de janeiro de 2022 dispomos de 209 juízes em efetividade de funções em primeira instância, o que representa uma média de 2 juízes por 100 mil habitantes. Ou, considerando as duas áreas, uma média de 1 juiz/administrativo e 1 juiz/tributário por 100 mil habitantes.

Penso que a clareza dos números é a melhor arma para refutar todas essas vozes.

O segundo aspeto que quero destacar prende-se com outro tipo de vozes. Aquelas que surgem, de forma cíclica, a questionar o modelo constitucional de organização judiciária e a defender que a forma de ultrapassar a morosidade dos tribunais administrativos e fiscais se resolve pela unificação das jurisdições, com a passagem destes tribunais para a jurisdição comum.

Confesso que no passado, mais precisamente antes do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) que entrou em vigor em janeiro de 2004, quando esta jurisdição tinha apenas cerca de 40 juízes, todos provenientes dos tribunais da jurisdição comum e que eram colocados nos tribunais desta jurisdição em comissão de serviço e sem qualquer preparação ou formação para o efeito, eu não vislumbrava grande vantagem pragmática na autonomia desta jurisdição.

Mas tudo mudou após a entrada em vigor do ETAF em 2004. Desde então, o recrutamento e a formação de juízes é realizada de forma separada e autónoma para cada uma das jurisdições, não recebendo os juízes recrutados para os tribunais comuns qualquer formação em direito público, designadamente em direito fiscal. O que, numa ordem única de tribunais, os impedirá de julgar com a exigível celeridade e qualidade litígios em áreas e matérias para as quais nunca receberam formação nem detêm experiência profissional.

Pelo que não será a unificação das jurisdições a via de obter mais e melhores juízes para a resolução jurisdicional de conflitos tributários e de ultrapassar a atual morosidade da justiça tributária. Essa

morosidade não se combate através do afunilamento de processos numa jurisdição única (como se a jurisdição comum não tivesse problemas idênticos, de morosidade e ineficiências e, segundo o Conselho Superior da Magistratura, de carência de magistrados), mas através da estratégia oposta, isto é, através do aprofundamento da autonomia e da valorização da especialização, o que envolve, além do mais, a injeção de meios que consintam uma justiça tributária que se quer de maior qualidade e celeridade.

O que neste momento está a ser feito! Pelo que uma rutura nesse processo seria um retrocesso injustificável e perigoso, numa era que trouxe novos e difíceis desafios para quem opera com o direito fiscal e que obrigam a uma grande especialização.

E isto leva-me ao terceiro e último aspeto que quero salientar e que se prende com a evidenciada vontade política da Senhora Ministra da Justiça, Catarina Sarmento e Castro, de dar prioridade à justiça administrativa e fiscal, tendo em atividade um enérgico grupo de trabalho coordenado por uma vogal do CSTAF e que se encontra a ultimar um Plano de Ação Estratégica para incrementar a eficiência dos tribunais desta jurisdição.

Um Plano que, a ser implementado, revelará que não há necessidade de inventar a roda e de encetar reformas constitucionais para desatar o nó górdio em que se encontram enredados estes tribunais, sendo possível pô-los a funcionar com eficiência e qualidade através de medidas elementares e consensuais, que passam, naturalmente, pela aposta em recursos humanos e meios tecnológicos, pela ampliação e especialização dos tribunais de segunda instância, pela aceleração do processo de transformação digital, pela melhoria da gestão judiciária e por umas quantas alterações legislativas tendentes à simplificação e agilização da tramitação processual.

Esta vontade política, a concretizar-se, conjugada com a resiliência do corpo de juízes destes tribunais, permite-nos ter esperança no futuro do sistema estadual de justiça tributária em Portugal. E é com estas palavras de esperança que dou por encerrado este Colóquio, agradecendo a presença de todos, em particular daqueles que lhe emprestaram, com as suas intervenções, tão elevada valia e projeção.

ISBN: 978-989-9075-56-6



FCT

Fundação para a Ciência e a Tecnologia
MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E ENSINO SUPERIOR