



COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

Bruxelas, 09.02.2004
C(2004)434

Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas

Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas

1. Em 11 de Novembro de 1998, a Comissão adoptou uma Comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas¹ (a seguir «comunicação»). Esta comunicação dá seguimento ao compromisso assumido pela Comissão aquando da adopção pelo Conselho de um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas² em 1 de Dezembro de 1997. Este código de conduta destina-se a instaurar uma acção voluntária e coordenada dos Estados-Membros para lutar contra a concorrência prejudicial em matéria fiscal. A comunicação insere-se igualmente no objectivo mais amplo de clarificar e reforçar a aplicação das regras em matéria de auxílios estatais, a fim de reduzir as distorções da concorrência, nomeadamente no contexto da realização do mercado único e da criação da União Económica e Monetária.
2. No ponto 37 da comunicação, a Comissão anunciou que procederia, por um lado, «*ao exame dos projectos de auxílios fiscais que lhe forem notificados e dos auxílios fiscais aplicados ilegalmente nos Estados-Membros*» e, por outro, ao reexame dos regimes existentes. O presente relatório não se propõe apresentar uma lista exhaustiva de todos os auxílios fiscais tratados pela Comissão após a publicação da comunicação. Concentra-se especificamente nos casos de auxílios fiscais relativamente aos quais a Comissão efectuou investigações em 2001, simultaneamente com os trabalhos do código de conduta, bem como nos casos mais representativos dos princípios desenvolvidos pela Comissão.
3. A comunicação da Comissão não constitui um novo enquadramento para o exame dos auxílios fiscais, na medida em que não anuncia alterações à prática da Comissão no que diz respeito à apreciação da compatibilidade dos auxílios de carácter fiscal. Baseia-se amplamente na jurisprudência do Tribunal de Justiça e do Tribunal de Primeira Instância e tem por objectivo clarificar a aplicação dos artigos 87º e 88º do Tratado CE às medidas fiscais. Aliás, este ponto foi confirmado pelo Tribunal de Primeira Instância³. Por conseguinte, a comunicação contribuiu de maneira significativa para aumentar a transparência a nível da aplicação das regras relativas aos auxílios estatais no domínio da fiscalidade.
4. Inicialmente, a Comissão devia apresentar um relatório sobre a aplicação da comunicação dois anos após a sua publicação⁴. Tendo em conta o número relativamente limitado de casos de auxílios fiscais até 2001, a Comissão considerou preferível dispor de maior experiência antes de proceder a qualquer balanço. A Comissão dispõe agora de experiência suficiente para poder efectuar um primeiro

¹ JO C 384 de 10.12.1998, p. 3.

² JO C 2 de 6.1. 1998, p. 1.

³ Acórdão do Tribunal de Primeira Instância, de 23 de Outubro de 2002, Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava e Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya/Comissão, processos apensos T-269/99, T-271/99 e T-272/99, Colectânia 2002, p. II-0421, ponto 79.

⁴ Ver ponto 38 da comunicação.

balanço sobre a aplicação da comunicação. Este balanço articular-se-á em torno de três eixos:

- a comunicação enquanto apoio à acção da Comissão no domínio dos auxílios sob forma fiscal;
- as relações entre o controlo dos auxílios estatais e a luta contra a fiscalidade prejudicial;
- por último, a aplicabilidade às medidas que relevam da fiscalidade indirecta dos princípios enunciados na comunicação e que, em princípio, só se aplicam às medidas que respeitam à fiscalidade directa.

1. A COMUNICAÇÃO ENQUANTO APOIO À ACÇÃO DA COMISSÃO NO DOMÍNIO DOS AUXÍLIOS SOB FORMA FISCAL

5. A comunicação serviu de apoio à análise de numerosos casos de auxílios fiscais, tendo-se revelado um instrumento adequado na medida em que os princípios nela enunciados puderam ser aplicados e aperfeiçoados no âmbito da análise de regimes de auxílio. No que diz respeito à noção de auxílio estatal, as principais lições a tirar da aplicação da comunicação são seguidamente apresentadas.

1.1. Noção de auxílio

6. A noção de auxílio é uma noção objectiva relativamente à qual a Comissão não dispõe de qualquer margem discricionária. Por conseguinte, a comunicação assume um valor essencialmente representativo dos casos em que são preenchidos os critérios definidos no nº 1 do artigo 87º do Tratado CE. Embora os princípios considerados na comunicação não sejam abrangidos pelo poder discricionário da Comissão, os exemplos citados na comunicação não pretendem ser exaustivos de todos os possíveis casos representativos. De facto, é impossível elaborar uma lista completa de todos os casos em que uma medida fiscal pode ser qualificada como auxílio. A forma que pode assumir um auxílio fiscal depende da evolução dos métodos de tributação e da engenharia fiscal. Por conseguinte, o presente relatório não se destina a completar a comunicação, mas a expor o modo como foram aplicados os princípios enunciados na comunicação.
7. A prática sistemática da Comissão em matéria de auxílios sob forma fiscal após a adopção da comunicação permitiu apreciar medidas fiscais muito diversificadas. A análise desta prática permite introduzir um determinado número de especificações quanto aos diferentes critérios de qualificação de auxílio, a saber:
 - a existência de uma vantagem selectiva;
 - a utilização de recursos públicos;
 - a incidência sobre as trocas comerciais intracomunitárias;
 - a sua eventual justificação com base na natureza do regime fiscal em causa.

1.1.1. Noção de vantagem

8. Como sublinhado na comunicação, a vantagem pode assumir diferentes formas: redução da matéria colectável, redução do montante do imposto, reporte da dívida fiscal, etc.

1.1.1.1. Noção de vantagem no âmbito de métodos alternativos de tributação

O caso do método "cost plus"

9. Os princípios expressos na comunicação são válidos tanto no âmbito de métodos de tributação analíticos clássicos, em que o lucro colectável decorre da diferença entre os produtos e os encargos da empresa, como no âmbito dos métodos alternativos de tributação, como os preconizados no âmbito de transacções intragrupo transfronteiras.
10. É, nomeadamente, o caso do método do preço de custo acrescido («cost plus») que é um dos métodos preconizados pela OCDE. Trata-se de um princípio internacional que consta do relatório da OCDE de 1995 relativo aos *«princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência a favor das empresas multinacionais e das administrações fiscais»*. Este método consiste em utilizar os custos incorridos pelo fornecedor de bens (ou prestador de serviços) no âmbito de uma transacção entre empresas associadas. A estes custos é acrescida uma margem adequada tendo em conta as funções exercidas, os activos utilizados, os riscos incorridos e as condições do mercado. Embora este método não seja *per se* abrangido pelo nº 1 do artigo 87º do Tratado CE, pode, no entanto, determinar uma vantagem sempre que as modalidades de tributação adoptadas não tenham devidamente em conta a realidade económica das transacções e, por conseguinte, o mesmo conduza a uma tributação inferior àquela que era devida se tivesse sido aplicado o método normal de tributação. Após a adopção da comunicação, a Comissão examinou sete regimes⁵ deste tipo e concluiu existirem vantagens sob diversas formas.
11. Em primeiro lugar, no que diz respeito à matéria colectável, certos regimes baseados no método «cost plus» previam expressamente a exclusão de certas despesas da base de cálculo. As despesas excluídas estavam estreitamente ligadas à actividade das empresas em questão. Tratava-se, consoante os casos, das despesas de pessoal⁶, das despesas ligadas à promoção das vendas, ao transporte de mercadorias e ao crédito⁷, de determinados custos de subcontratação⁸ ou dos custos

⁵ Trata-se do regime dos centros de coordenação belgas, Decisão de 17 de Fevereiro de 2003, JO L 282 de 30.10.2003, do regime dos centros de controlo e de coordenação de empresas estrangeiras na Alemanha, Decisão de 5 de Setembro de 2002, JO L 177 de 1.7.2003, dos centros de coordenação do Luxemburgo, Decisão de 16 de Outubro de 2002, JO L 170 de 9.7.2003, p. 20, das sociedades de financiamento luxemburguesas, Decisão de 16 de Outubro de 2002, JO L 153 de 20.6.2003, p. 40, dos centros de coordenação de Biscaia (Espanha), Decisão de 22 de Agosto de 2002, JO L 31 de 6.2.2003, p. 26, do regime francês dos centros gerais de operações e dos centros logísticos (decisão ainda não publicada) e das sociedades de vendas americanas na Bélgica, Decisão de 25 de Junho de 2003 (ainda não publicada).

⁶ Ver processo relativo aos centros de coordenação belgas, acima referido.

⁷ Ver processo relativo ao regime aplicável às sociedades de promoção de vendas americanas na Bélgica, acima referido.

financeiros⁹. Ora, estas exclusões de certos custos da matéria colectável implicam geralmente uma vantagem a favor das empresas em causa relativamente à situação normalmente aplicável. De facto, em conformidade com o método «cost plus», o montante da matéria colectável é determinado mediante a aplicação, às despesas suportadas de uma percentagem pré-determinada correspondente à margem de lucro estimada da empresa. Por conseguinte, uma subavaliação das despesas implica necessariamente uma redução do imposto a pagar. Esta redução é especialmente significativa quando as despesas em causa representam uma parte considerável do total das despesas da empresa.

12. Em certos casos, a vantagem concretizava-se a nível das margens de lucro. Tais margens podiam ser fixadas de forma arbitrária, sem tomar em consideração a natureza real das actividades exercidas. Nesse caso, a vantagem era tanto maior quanto mais a margem fosse subavaliada.
13. Portanto, nas duas decisões relativas à Bélgica, ou seja, a decisão relativa aos centros de coordenação e a decisão relativa às sociedades de vendas americanas, a Comissão verificou que, na prática, aquando do cálculo da tributação dos centros de coordenação, as autoridades belgas, na ausência de critérios objectivos que permitissem determinar a percentagem de lucro a tomar em consideração, preconizavam a aplicação de uma percentagem de 8%, independentemente da natureza dos serviços prestados e sem verificar se a mesma correspondia à realidade económica. Igualmente, nos processos relativos ao Luxemburgo referentes às sociedades de financiamento e aos centros de coordenação, as autoridades fiscais aplicavam sistematicamente a taxa marginal mínima prevista pela legislação, sem verificar se tal taxa reflectia a realidade económica das prestações de serviços subjacentes. No processo relativo à Alemanha, os centros de coordenação e de controlo, sujeitos ao método «cost plus», beneficiavam de um limite máximo de 10% para a majoração do preço de custo. A Comissão considerou que este sistema podia determinar uma vantagem sempre que as margens reais fossem superiores a 10%. Efectivamente, esta ausência de controlo conferia, de facto, à administração fiscal alemã um poder discricionário na fixação da margem de lucro. Por outro lado, o regime espanhol permitia que os centros de coordenação de Biscaia optassem pelo método «cost plus» para o cálculo da sua matéria colectável. Porém, em função da natureza das actividades das empresas em causa, esta possibilidade podia conduzir a uma subavaliação da realidade económica.

Isenções fiscais "clássicas"

14. Por último, alguns dos regimes examinados pela Comissão do ponto de vista da aplicação do método «cost plus» previam igualmente isenções de impostos e taxas mais clássicas relativamente a rendimentos não tributáveis através do método denominado «cost plus».
15. Trata-se, em especial, do regime aplicável aos centros de coordenação belgas que previa, a favor dos centros, isenções dos regimes fiscais gerais aplicáveis aos

⁸ Ver processo relativo às vantagens autorizadas em França a favor dos centros gerais de operações e dos centros logísticos, acima referido.

⁹ Ver processo relativo ao regime dos centros de coordenação de Biscaia (Espanha), acima referido.

impostos sobre bens móveis e imóveis. Por seu lado, o regime francês dos centros gerais de operações e dos centros logísticos previa uma isenção parcial da imposição fixa anual (IFA), o que constituía uma derrogação à aplicação normal do sistema fiscal francês.

1.1.1.2. Noção de vantagem e prevenção da dupla tributação

16. Num outro domínio¹⁰, ligado igualmente à realização de operações transfronteiras, a Comissão viu-se confrontada com um regime irlandês que isentava do imposto nacional determinadas categorias de lucros realizados no estrangeiro, quando estes eram repatriados a fim de realizar investimentos a favor da criação ou manutenção do emprego na Irlanda. Tratava-se, neste caso, de um regime derogatório às regras normais aplicáveis na Irlanda em matéria de prevenção da dupla tributação. De facto, o regime em causa baseava-se no método denominado de isenção, enquanto o método de direito comum se baseava no do crédito fiscal. O método denominado do crédito fiscal normal consiste em tomar em conta, aquando do pagamento do imposto nacional, os impostos já pagos no estrangeiro, mas dentro dos limites do imposto nacional normalmente aplicáveis sobre estes mesmos rendimentos. O método da isenção consiste, pelo contrário, em renunciar a qualquer tributação a nível nacional, independentemente do montante do imposto suportado no estrangeiro. A Comissão considerou que o regime irlandês podia, de facto, conferir uma vantagem às empresas beneficiárias, no caso de o imposto já pago no estrangeiro ser inferior ao normalmente aplicável na Irlanda sobre estes mesmos rendimentos.

Caixa n.º1

Para determinar se um regime fiscal derogatório é susceptível de constituir um auxílio estatal, é conveniente apurar se a carga fiscal daí resultante não é inferior à carga que teria resultado da aplicação do método de tributação que constitui a norma no Estado-Membro em causa.

1.1.1.3. Beneficiários dos auxílios

17. No âmbito dos regimes de tipo «cost plus» que teve de tratar, a Comissão considerou que os beneficiários dos auxílios estatais podiam ser tanto as empresas tributadas de acordo com o método «cost plus», como os grupos a que as mesmas pertencem. No caso, acima referido, dos centros de coordenação, estes beneficiavam de uma isenção do imposto sobre bens móveis relativamente aos rendimentos entregues às outras empresas dos grupos a que pertencem. De acordo com o direito fiscal belga, este imposto constitui, em princípio, o imposto definitivo sobre os rendimentos distribuídos a sociedades não residentes. A Comissão considerou, portanto, que a isenção geral deste imposto concedida aos rendimentos distribuídos por um centro de coordenação beneficiava directamente as empresas dos grupos estabelecidas no estrangeiro.

Caixa n.º2

¹⁰ Decisão de 17 de Fevereiro de 2003, JO L 204 de 13.8.2003, p. 51.

Os beneficiários de um auxílio não se limitam necessariamente aos operadores sujeitos a uma medida fiscal derogatória. Pelo contrário, é necessário ter em conta os efeitos reais do auxílio para qualificar como beneficiários todos os operadores que efectivamente beneficiaram do mesmo.

1.1.2. Critério dos recursos estatais

18. No que diz respeito à questão dos recursos estatais, a Comissão manteve a sua posição tradicional na medida em que considera tal critério preenchido quando se verifica uma redução da carga fiscal normalmente devida pelo beneficiário. De facto, a concessão de uma vantagem fiscal implica uma perda de recursos para o Estado, uma vez que este renuncia às receitas. Em conformidade com a jurisprudência¹¹, este raciocínio é igualmente aplicável às entidades públicas regionais ou locais dos Estados-Membros.
19. O facto de um regime de auxílios sob forma fiscal ter um impacto global positivo em termos de receitas orçamentais não é suficiente para excluir a presença de recursos estatais.
20. Assim, no processo relativo aos centros de coordenação belgas¹², as autoridades deste país defenderam que, no caso em apreço, o critério da transferência de recursos estatais não estava preenchido, uma vez que as vantagens fiscais concedidas às empresas que investiam na Bélgica permitiam atrair empresas estrangeiras e, portanto, aumentar as receitas fiscais do Estado. O mesmo argumento foi avançado pelas autoridades neerlandesas no processo relativo ao auxílio a favor das actividades de financiamento internacionais¹³. A Comissão rejeitou este argumento e indicou que o critério de transferência de recursos públicos devia ser apreciado a nível dos beneficiários. A aplicação do critério não decorre de uma análise «custos-benefícios» dos efeitos indirectos induzidos da medida em termos económicos ou orçamentais.

Caixa nº3

Destas decisões resulta que a noção de recursos estatais, tal como definida no nº 1 do artigo 87º, deve ser apreciada em referência à situação de beneficiário do auxílio, e não tendo em conta os efeitos induzidos da medida em termos económicos ou orçamentais. Caso contrário, qualquer vantagem deixaria de ser um auxílio estatal desde que atraísse uma empresa para um Estado-Membro permitindo a este último aumentar as suas receitas fiscais.

1.1.3. Efeitos sobre o comércio e a concorrência

21. Nos termos do ponto 11 da comunicação, o simples facto de o auxílio reforçar a posição de uma empresa em relação às outras empresas concorrentes no comércio intracomunitário permite concluir que este foi afectado.

¹¹ Ver, nomeadamente, acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Outubro de 1987, Alemanha/Comissão, processo 248/84, Col. 1987, p. 4013, ponto 17.

¹² Referido na nota 5.

¹³ Ponto 84 da Decisão de 17 de Fevereiro de 2003, JO L 180 de 18.7.2003, p. 52.

22. Nesta lógica, a Comissão considera este critério sempre preenchido quando os beneficiários dos auxílios, ou alguns deles, são empresas multinacionais a operar em sectores abertos à concorrência.
23. Portanto, na sua decisão relativa ao auxílio concedido pelos Países Baixos a favor das actividades de financiamento internacional¹⁴, a Comissão verificou que o auxílio em questão reforçava a posição financeira das empresas pertencentes a grupos internacionais, a maior parte das quais, se não todas, a operar no mercado intracomunitário. Além disso, uma vez que o regime estava aberto a todos os sectores de actividade, o mesmo abrangia necessariamente empresas a operar em sectores em que existe um comércio intracomunitário intenso. Por conseguinte, a Comissão concluiu que, nesse caso, o regime afectava as trocas comerciais.
24. Além disso, a Comissão recordou a sua posição habitual, baseada na jurisprudência do Tribunal de Justiça e do Tribunal de Primeira Instância¹⁵, segundo a qual a existência de disposições fiscais comparáveis ou concorrentes noutros Estados-Membros não pode constituir uma justificação para a concessão de auxílios fiscais. Cada medida deve ser analisada no contexto do sistema fiscal do Estado-Membro em causa¹⁶.

Caixa nº4

O facto de um auxílio reforçar a posição concorrencial de uma ou mais empresas num sector aberto à concorrência comunitária permite concluir que está preenchido o critério da afectação das trocas comerciais. A existência de medidas análogas nos outros Estados-Membros não tem qualquer impacto sobre a avaliação desse critério pela Comissão.

1.1.4. Selectividade

25. Como sublinhado na comunicação, o critério da selectividade pode se apreciado em diferentes contextos. Após a adopção da comunicação, a Comissão confrontou-se com uma série de casos em que teve de apreciar este critério a dois níveis:

1.1.4.1. Selectividade material

26. Para além dos casos «clássicos», como as medidas limitadas a certos sectores da economia ou a certas formas de empresas¹⁷, a Comissão examinou medidas que, sem serem formalmente limitadas a determinados sectores ou a determinadas formas de empresas, se revelaram selectivas.
27. A Comissão sublinhou, nomeadamente, que se considera preenchido o critério da selectividade no caso de disposições que impõem limiares com base no volume de

¹⁴ Ponto 85 da Decisão de 17 de Fevereiro de 2003 (referida na nota 13).

¹⁵ Acórdão do Tribunal de Primeira Instância, de 30 de Abril de 1998, Het Vlaamse Gewest/Comissão, processo T-214/95, Col. 1998, p. II-717.

¹⁶ A título de exemplo, ver ponto 101 da decisão relativa aos centros de coordenação belgas, acima referida.

¹⁷ A este propósito, ver nomeadamente o acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de Novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e outros, processo C-143/99, Col. 2001, p. I-8365, pontos 49-54.

negócios¹⁸ ou na implantação geográfica num determinado número de países estrangeiros¹⁹.

28. Segundo o ponto 20 da comunicação, «*alguns benefícios fiscais são por vezes limitados a certas formas de empresas, a algumas das suas funções (serviços intragrupo, intermediação ou coordenação) ou a certos tipos de produções. Desde que favoreçam certas empresas ou certas produções, tais benefícios podem constituir auxílios estatais [...]*». Em conformidade com este princípio, a Comissão qualificou de selectivas as medidas reservadas a certos tipos de operações intragrupo. Num caso²⁰, a Comissão precisou mesmo que a necessidade de criar uma empresa para beneficiar de uma vantagem ligada ao exercício de uma actividade intragrupo implicava a selectividade desta medida. No caso em apreço, tinham sido concedidas vantagens fiscais apenas às empresas seguradoras «cativas» (isto é, a exercer a sua actividade no âmbito de um grupo), geridas por uma sociedade anónima a operar no arquipélago de Åland. A Comissão qualificou esta medida de selectiva nomeadamente porque as condições previstas para beneficiar das vantagens fiscais implicavam um certo poder económico. Com efeito, a criação de uma empresa «cativa» impõe que o grupo de empresas em causa seja suficientemente grande para gerar um volume de negócios que permita cobrir as despesas fixas e obter uma margem beneficiária.
29. Por último, nos processos relativos aos auxílios fiscais sob forma de redução da matéria colectável, executados pelos «territórios históricos» do País Basco (Espanha), a Comissão considerou que o carácter selectivo resultava, nesse caso, nomeadamente do facto de só as empresas criadas posteriormente à entrada em vigor da legislação em causa serem elegíveis para beneficiar dos auxílios²¹.

Caixa n.º 5

Por conseguinte, as medidas abertas a todos os sectores podem ser qualificadas de selectivas quando as condições de elegibilidade para tais medidas limitam, de facto, o número de beneficiários potenciais. É, nomeadamente, o caso das medidas aplicáveis unicamente às empresas multinacionais ou às empresas de dimensão suficientemente importante. De facto, tais medidas excluem do benefício do auxílio todas as pequenas empresas ou as empresas de carácter local. O mesmo se verifica com as medidas aplicáveis apenas às empresas criadas após uma certa data, na medida em que são excluídas do benefício do auxílio as empresas já existentes anteriormente.

¹⁸ Ver decisões relativas aos centros de coordenação da Bélgica e de Biscaia (referidas na nota 5).

¹⁹ Decisão relativa ao regime aplicável às actividades de financiamento executado pelos Países Baixos, acima referido, bem como a Decisão, de 11 de Dezembro de 2002, relativa ao regime de auxílio aplicável às tesourarias centrais em França (ainda não publicada).

²⁰ Ponto 52 da Decisão de 10 de Julho de 2002, JO L 329 de 5.12.2002, p. 22.

²¹ Decisão de 11 de Julho de 2001, JO L 174 de 4.7.2002, p. 31; Decisão de 11 de Julho de 2001, JO L 314 de 18.11.2002, p. 1; Decisão de 11 de Julho de 2001, JO L 17 de 22.1.2003, p. 1; Decisão de 20 de Dezembro de 2001, JO L 40 de 14.2.2003, p. 11; Decisão de 20 de Dezembro de 2001, JO L 77 de 24.3.2003, p. 1, e Decisão de 20 de Dezembro de 2001, JO L 17 de 22.1.2003, p. 20.

1.1.4.2. Selectividade geográfica

30. A Comissão pronunciou-se sobre a questão da selectividade regional no âmbito da decisão relativa ao regime fiscal dos Açores²².
31. Neste processo, a Comissão teve de analisar o carácter selectivo de uma medida fiscal que consistia numa redução da taxa do imposto sobre o rendimento, adoptada pelas autoridades regionais dos Açores no âmbito da autonomia fiscal reconhecida pela Constituição Portuguesa.
32. A Comissão indicou que a selectividade de uma medida se baseia numa comparação entre o tratamento fiscal vantajoso concedido a certas empresas e o que se aplica a outras empresas que se encontram no mesmo quadro de referência, sendo o contexto desta comparação o território do Estado-Membro.
33. No caso vertente, as reduções concedidas pelas autoridades regionais dos Açores não podiam ser consideradas como um caso de aplicação de um mecanismo que permitia, ao conjunto das autoridades locais de determinado nível, instituir e cobrar impostos locais, sem qualquer relação com o sistema fiscal nacional. Pelo contrário, as reduções em questão configuravam antes uma redução, aplicada unicamente nos Açores, da taxa do imposto fixada pela legislação nacional e aplicável na parte restante do território português e deviam, por conseguinte, ser qualificadas de selectivas.

Caixa nº6

Portanto, uma redução específica de um imposto, que releva do sistema fiscal nacional, aplicada por uma autoridade local, foi considerada selectiva.

1.1.5. *Justificação de uma medida pela natureza ou pela economia do sistema*

34. Naturalmente, como indicado na comunicação, o carácter distinto de uma medida não significa necessariamente que a mesma deva ser considerada um auxílio estatal. Esta qualificação pode ser excluída sempre que a medida se justifica pela natureza ou pela economia do sistema fiscal.

1.1.5.1. Justificações aceites pela Comissão

35. A Comissão, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça e do Tribunal de Primeira Instância, continuou a considerar que esta justificação se prende com as características intrínsecas do sistema considerado. Além disso, compete ao Estado-Membro demonstrar em que medida uma derrogação se justifica pela natureza e pela economia do sistema²³. Por conseguinte, a Comissão só num

²² Decisão de 11 de Dezembro de 2002, JO L 150 de 18.6.2003, p. 52. Ver igualmente as conclusões do Advogado-Geral Saggio nos processos C-400/97, C-401/97 e C-402/97. Estes processos foram retirados a pedido das partes.

²³ Ver igualmente o ponto 65 das conclusões do Advogado-Geral Léger, de 12 de Junho de 2003, no processo C-159/01, Países-Baixos/Comissão, ainda não publicadas na Colectânea.

número limitado de casos é que aceitou que uma medida materialmente selectiva pudesse ser justificada pela economia geral do respectivo sistema.

36. Em especial, a Comissão considerou em duas situações que se justificavam isenções no sector agrícola em matéria de imposto fundiário pela natureza e pela economia do sistema em questão²⁴. Nestes dois casos, os terrenos agrícolas beneficiavam de isenções ou de bonificações fiscais em relação ao regime de tributação fundiária aplicável e direito comum. Em aplicação do ponto 27 da comunicação, a Comissão admitiu que tais vantagens podiam ser justificadas pelo papel específico do aspecto fundiário na produção agrícola.
37. Além disso, a Comissão admitiu igualmente que uma medida selectiva se podia justificar com base no princípio da neutralidade fiscal. Assim, num processo relativo à Itália²⁵, a Comissão examinou uma medida de isenção do imposto sobre as transferências em relação a uma operação de transformação de certas empresas públicas dotadas de estatutos específicos derogatórios em sociedades de capitais de direito comum. Em Itália, os impostos sobre as transferências de activos são aplicados, em princípio, à constituição de uma nova entidade económica ou à transferência de activos entre diferentes entidades económicas. Ora, no caso em apreço, tratava-se de uma mera transformação do estatuto jurídico das empresas em causa que não implicava qualquer aumento de lucros ou da capacidade de gerar rendimento. Este tipo de operações beneficia sistematicamente da isenção dos impostos sobre a transformação de empresas por força do princípio geral da neutralidade fiscal previsto no direito fiscal italiano. Além disso, a Comissão verificou que esta transformação não resultava de uma decisão normal de um investidor privado mas, pelo contrário, de uma decisão da autoridade pública relativamente aos instrumentos jurídicos necessários para a prestação de determinados serviços e, por conseguinte, não podia ser equiparada à constituição normal de uma empresa. Por conseguinte, a Comissão considerou que a isenção a favor deste tipo de operações se justificava pelo princípio da neutralidade fiscal, que se inscreve na lógica do sistema fiscal em causa.

Caixa nº7

As especificidades de certos sectores ou de certos tipos de operações específicas podem, em circunstâncias excepcionais, justificar um tratamento fiscal derogatório por razões inerentes à lógica do sistema fiscal considerado. Compete ao Estado-Membro demonstrar que tal tratamento derogatório se justifica pela natureza e pela economia de tal sistema.

1.1.5.2. Justificações rejeitadas pela Comissão

38. Pelo contrário, a Comissão rejeitou a justificação baseada na necessidade de reforçar a competitividade de certas empresas. Igualmente, a Comissão rejeitou a justificação baseada no facto de a selectividade das medidas resultar da aplicação

²⁴ Ver processos N 20/2000 (Países-Baixos) e N 53/99 (Dinamarca) disponíveis no sítio http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids.

²⁵ Decisão de 5 de Junho de 2002 relativa a um auxílio estatal relativo à isenção de impostos e concessão de empréstimos bonificados por parte da Itália a favor de empresas de serviços públicos com participação maioritária de capital público, JO L 77 de 24.3.2003, p. 21.

de critérios objectivos, sem que as autoridades públicas disponham de margem de apreciação aquando da atribuição da vantagem.

39. Portanto, em duas decisões relativas, por um lado, à Lei italiana nº 461/98 sobre os bancos e, por outro, ao regime neerlandês das actividades de financiamento internacionais, a Comissão admitiu o princípio de que o exercício de certas actividades podia exigir um tratamento fiscal específico. Porém, para que tal tratamento possa ser justificado à luz do nº 1 do artigo 87º do Tratado, deve ser coerente com a lógica do sistema fiscal em causa.
40. No processo relativo à Itália²⁶, as autoridades italianas concederam benefícios fiscais às operações de concentração no sector bancário realizadas durante um certo período. A Comissão considerou legítimo que o sistema fiscal se adaptasse às características específicas de uma actividade económica como a actividade bancária. Porém, as medidas em questão constituíam auxílios *ad hoc*, que melhoravam a competitividade de algumas empresas, ou seja, os bancos que participavam em certos tipos de fusões. A Comissão sublinhou, além disso, que a justificação dos auxílios em questão apresentada pelas autoridades italianas, isto é, a necessidade da reestruturação do sector bancário, não tinha qualquer ligação com o funcionamento normal do sistema em causa²⁷.
41. Na sua decisão relativa aos Países Baixos²⁸, a Comissão teve de se pronunciar sobre a qualificação de uma medida que dava às empresas internacionais a possibilidade de constituírem uma reserva para a cobertura de riscos isenta de impostos. A Comissão reconheceu que a realização de operações com carácter internacional comporta riscos específicos reais que podem justificar um tratamento derogatório. Porém, considerou que os critérios de elegibilidade fixados pelas autoridades neerlandesas, isto é, a obrigação de desenvolver actividades financeiras a favor de entidades de um grupo estabelecidas em, pelo menos, quatro países ou em, pelo menos, dois continentes, não eram coerentes com o sistema em causa. De facto, os grupos de empresas presentes em três países ou num único continente não estão objectivamente menos expostos aos riscos associados às operações de financiamento internacional.
42. O princípio de base para a decisão relativa aos Países Baixos fora recordado pelo Tribunal de Primeira Instância no seu acórdão de 23 de Outubro de 2002²⁹, em que o Tribunal sublinhou que o facto de medidas fiscais derogatórias «*obedecerem a critérios e condições objectivas não é susceptível de provar que a limitação do círculo de beneficiários da medida fiscal em causa é justificada pela lógica interna do sistema*».

²⁶ Decisão de 11 de Dezembro de 2001, JO L 184 de 13.7.2002.

²⁷ Pelo contrário, sempre que medidas derogatórias têm uma ligação directa com as características específicas das operações bancárias ou financeiras, a Comissão pode admitir que as mesmas se justificam pela economia geral do sistema em causa. Assim, no processo N 482/2001, a Comissão aprovou uma medida da Dinamarca que autoriza as instituições de crédito a constituírem provisões antecipadamente para perdas associadas aos riscos de crédito.

²⁸ Ver nota 13.

²⁹ Acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 23 de Outubro de 2002, Álava, processo 346-48/99, pontos 58-63, Col. 2002, p. II-4259.

Embora as características específicas de certos sectores possam, se necessário, justificar uma derrogação fiscal, é necessário que exista uma ligação directa entre as supostas especificidades de tais sectores e os benefícios concedidos. Além disso, os critérios escolhidos pelos Estados-Membros para determinar os beneficiários de tal derrogação não devem excluir de forma discriminatória certos operadores. O facto de tal exclusão resultar da aplicação de critérios objectivos não é suficiente para demonstrar que a medida se inscreve na lógica do sistema em questão.

1.2. Compatibilidade dos regimes de auxílios estatais sob forma fiscal

43. A comunicação não tinha por objectivo definir critérios específicos em matéria de auxílios estatais sob forma fiscal, mas clarificar a noção de auxílio neste domínio. Portanto, os casos de auxílios estatais sob forma fiscal foram analisados à luz das orientações e dos enquadramentos da Comissão em vigor. Porém, como indicado no ponto 32 da comunicação, na maioria dos casos as disposições relativas a reduções fiscais têm carácter contínuo, não estão ligadas à realização de projectos específicos e, por conseguinte, devem ser consideradas auxílios ao funcionamento. Nos termos dos enquadramentos actualmente em vigor, estes auxílios só são autorizados de forma excepcional e sob certas condições.
44. De um modo geral, sublinha-se que a Comissão não tem quaisquer preconceitos, positivos ou negativos, relativamente aos auxílios concedidos sob forma fiscal em relação aos auxílios concedidos sob outras formas (subvenções, garantias, etc.). Por conseguinte, o facto de um auxílio ser concedido sob forma fiscal não influenciou a posição da Comissão aquando do exame da compatibilidade. De resto, a Comissão aprovou vários regimes de auxílios fiscais, nomeadamente a título das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional.
45. Assim, por exemplo, em duas decisões, uma relativa ao regime fiscal da zona económica especial das Canárias (ZEC)³⁰ e a outra relativa às reduções fiscais a favor da zona franca na Madeira³¹, a Comissão declarou compatíveis auxílios sob forma fiscal destinados a promover o desenvolvimento de determinadas regiões elegíveis a título do nº 3, alínea a), do artigo 87º do Tratado.
46. Na decisão relativa à ZEC, a Comissão assegurou, em particular, que os auxílios ao funcionamento previstos eram «proporcionais e orientados», na acepção do ponto 33 da comunicação, em relação ao objectivo de desenvolvimento regional visado. Por conseguinte, os auxílios fiscais previstos (nomeadamente a redução do imposto sobre as sociedades) foram considerados como tendo em vista o objectivo de desenvolvimento regional, uma vez que se destinavam a actividades realmente susceptíveis de contribuir para tal desenvolvimento. De facto, as actividades que só podiam dar uma contribuição muito modesta para o desenvolvimento regional em relação ao eventual montante dos auxílios estavam excluídas, como os serviços financeiros, os serviços intragrupo e os centros de coordenação, ou limitadas a um nível máximo de auxílios inferior, a fim de evitar que os montantes dos auxílios

³⁰ Decisão de 4 de Fevereiro de 2000 (N 708/98).

³¹ Decisão de 11 de Dezembro de 2002 (N 222/A/02).

fossem superiores ao seu impacto sobre o desenvolvimento regional. Deste modo foi atenuado, ou mesmo evitado, o risco de concessão de montantes elevados de auxílios com um impacto modesto sobre o endividamento regional. Por outro lado, as actividades com maior incidência local, como as actividades fabris, foram privilegiadas e beneficiaram de limites máximos mais elevados. O mesmo se verificou relativamente às modalidades e à fixação dos limites máximos dos auxílios com base no número de postos de trabalho líquidos criados. Além disso, resultava uma certa proporcionalidade do facto de a intensidade e o limite máximo do benefício fiscal concedido aumentarem em função do número de postos de trabalho criados. Nestas condições, a Comissão considerou que os auxílios em causa eram susceptíveis de contribuir de forma proporcional para o desenvolvimento regional. Por último, a Comissão sublinhou que foram adoptadas várias disposições a fim de evitar as deslocalizações para efeitos fiscais. Deste modo, as actividades financeiras, de locação financeira, de serviços intragrupo e de centros de coordenação foram excluídas do regime. Além disso, as vantagens fiscais eram reservadas aos rendimentos provenientes de actividades realizadas efectiva e materialmente na ZEC. Por fim, as autoridades espanholas especificaram, por um lado, que a condição relativa ao investimento pressupunha um investimento «produtivo» ou «activo» (por oposição ao investimento «passivo», como a aquisição de partes sociais ou de patentes destinadas à locação, que não contribuiria para o exercício de uma actividade substancial na ZEC) e não podia ser satisfeita simplesmente pela injeção de capital ou por uma fusão e, por outro, que as locações e cessões de activos entre empresas dependentes não eram elegíveis. Em síntese, a Comissão considerou que, no seu conjunto, as especificações apresentadas davam as garantias necessárias em relação às condições previstas no ponto 33 da comunicação.

47. A Comissão teve igualmente em conta o facto de que, nos dois processos, as regiões beneficiárias dos auxílios eram regiões ultraperiféricas, cujas desvantagens permanentes são referidas no nº 2 do artigo 299º do Tratado CE, e que, além disso, se incluem entre as regiões menos desenvolvidas da União. Porém, limitou a concessão dos auxílios às actividades susceptíveis de criar postos de trabalho a nível local e de dar maior contributo para o desenvolvimento económico das regiões em causa. Pelo contrário, foram excluídas dos benefícios destes regimes as actividades cujo contributo para o desenvolvimento regional era considerado insuficiente em relação aos montantes dos auxílios e à vantagem económica que daí poderia advir para os beneficiários. Trata-se, nomeadamente, das actividades de mediação financeira, de seguros ou das actividades do tipo «intragrupo».
48. No domínio dos auxílios à investigação e desenvolvimento, a Comissão aprovou vários regimes britânicos que recorriam a incentivos fiscais³² que preenchiam os critérios de compatibilidade previstos no Enquadramento comunitário dos auxílios estatais à investigação e desenvolvimento³³. Sublinha-se ainda, sempre no que diz respeito aos auxílios à investigação e desenvolvimento, que a Comunicação da Comissão «Investir na investigação: um plano de acção para a Europa» encoraja a

³² Por exemplo, Decisão de 3 de Setembro de 2003 (N 245/03). Ver igualmente as decisões nos processos N 228/02 e N 802/99.

³³ JO C 45 de 17.2.1996.

uma utilização concertada dos incentivos fiscais tendo em vista a resolução de problemas de política de investigação com interesse comum.

49. Porém, como indicado no ponto 32 da comunicação, na maioria dos casos, as disposições relativas a benefícios fiscais têm um carácter contínuo: não estão ligadas à realização de projectos específicos. A prática da Comissão na sequência da adopção da comunicação pôs em evidência, na maioria dos casos de auxílios fiscais que a Comissão examinou por iniciativa própria, que as medidas em causa constituíam auxílios ao funcionamento incompatíveis, nomeadamente devido ao facto de não estarem ligadas a projectos de investimento e à não fixação de um limite máximo para os benefícios fiscais. Deste modo, 13³⁴ das 15 medidas relativamente às quais a Comissão deu início a um procedimento em matéria de auxílios estatais em 11 de Julho de 2001 tiveram uma decisão negativa, tendo sido declarada a incompatibilidade dos auxílios ao funcionamento previstos. Tendo em conta o impacto negativo desses regimes sobre a concorrência e o comércio, a Comissão considera necessário prosseguir a sua acção de exame e reexame dos regimes fiscais em vigor nos Estados-Membros.
50. Porém, em certos casos de auxílios fiscais, a Comissão, embora considerando o regime incompatível, não excluiu que uma aplicação individual do regime pudesse ter dado lugar à concessão de auxílios total ou parcialmente compatíveis. É, por exemplo, o caso das «reduções fiscais» bascas de 1996³⁵, que foram declaradas incompatíveis, mas cuja aplicação individual foi considerada parcialmente compatível³⁶ pela Comissão.

Caixa nº9	
A Comissão examinou a compatibilidade dos auxílios fiscais à luz das regras de direito comum. Os auxílios sob forma fiscal são frequentemente auxílios não ligados à realização de objectivos específicos e podem ser considerados auxílios ao funcionamento, os quais actualmente só são autorizados num número limitado de casos e sob certas condições.	

1.3. Aspectos processuais

1.3.1. Distinção entre novos auxílios e auxílios existentes

51. O artigo 1º do Regulamento que estabelece as regras de execução do artigo 87º do Tratado³⁷ faz uma distinção entre os auxílios existentes e os novos auxílios. Os auxílios existentes são os executados antes da data de entrada em vigor do Tratado ou da adesão do Estado-Membro em causa e os auxílios já autorizados pela Comissão, ou as medidas que no momento da sua execução não constituíam

³⁴ Duas medidas estão ainda em fase de apreciação. Trata-se dos regimes aplicáveis às *qualifying companies* e às *exempt companies* em Gibraltar (Reino Unido).

³⁵ Processos referidos na nota 21.

³⁶ Ver Decisão da Comissão, de 22 de Dezembro de 1999, relativa ao auxílio estatal concedido pela Espanha a favor de Ramondín SA e de Ramondín Cápsulas SA, JO L 318 de 16.12.2000, p. 36, e a Decisão da Comissão, de 24 de Fevereiro de 1999, relativa ao auxílio estatal concedido pela Espanha a favor da Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa), JO L 292 de 13.11.1999, p. 1.

³⁷ Regulamento de 22 de Março de 1999, JO L 83 de 27.3.1999, p. 1.

auxílios, mas que subsequentemente se transformaram em auxílios devido à evolução do mercado comum.

52. A Comissão examina a compatibilidade dos auxílios existentes à luz das regras do Tratado. Se os considerar incompatíveis, a Comissão propõe ao Estado em causa medidas adequadas a fim de eliminar a distorção da concorrência decorrente da aplicação desses auxílios. Porém, não pode impor a sua recuperação junto dos beneficiários.
53. Os novos auxílios devem ser notificados à Comissão antes da sua execução. Uma medida susceptível de constituir um auxílio quando aplicada sem autorização prévia da Comissão é ilegal e, caso se verifique a sua incompatibilidade, a mesma deve, em princípio, ser objecto de uma decisão de recuperação.

1.3.1.1. Ausência de impacto da comunicação sobre a qualificação de auxílio existente

54. Em certos processos³⁸, foi invocado que a adopção da Comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas teria assinalado, pela primeira vez, a alteração da apreciação feita pela Comissão do critério de selectividade no domínio dos auxílios fiscais. As partes interessadas argumentaram que se esta alteração de apreciação não se tivesse verificado, as medidas em causa não teriam sido qualificadas de auxílios estatais. Por conseguinte, a publicação da comunicação devia ser equiparada a uma «evolução das regras do mercado comum» e os auxílios apreciados à luz dessa comunicação deviam ser considerados auxílios existentes.
55. Para a Comissão, tal argumentação não era aceitável. De facto, a comunicação não altera efectivamente a sua abordagem em matéria de auxílios sob forma fiscal. A mesma constitui, pelo contrário, um instrumento destinado a clarificar a prática seguida pela Comissão neste sector. Além disso, como sublinhado aliás pelo Tribunal de Primeira Instância no seu acórdão no processo Álava³⁹, esta comunicação baseia-se amplamente na jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça e do Tribunal de Primeira Instância. Além disso, a Comissão não alterou a sua abordagem relativamente às medidas em causa.

Caixa nº10

A comunicação não pode ser considerada uma alteração da abordagem da Comissão no que diz respeito à análise da qualificação dos auxílios sob forma fiscal.

1.3.1.2. Distinção entre as alterações substanciais e as alterações destacáveis

56. No seu acórdão de 30 de Abril de 2002⁴⁰, o Tribunal de Primeira Instância precisou que, quando um regime de auxílio existente é objecto de uma alteração, é

³⁸ Ver, nomeadamente, os processos relativos às «reduções fiscais» basicas, referidos na nota 21.

³⁹ Acórdão referido na nota 3.

⁴⁰ Acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 30 de Abril de 2002, Governo de Gibraltar/Comissão das Comunidades Europeias, processos apensos T-195/01 e T-207/01, Col. 2002, p. II-02309.

necessário efectuar uma distinção entre as alterações que afectam o regime inicial na sua essência e as alterações claramente destacáveis deste regime. Assim, quando uma alteração alarga a aplicação de um regime de auxílio a um tipo de operações suplementar ou acrescenta uma categoria de sociedades ao número dos beneficiários, tais alterações podem ser consideradas destacáveis do regime fiscal inicial, na medida em que não afectam o funcionamento intrínseco deste regime. As alterações destacáveis não afectam a qualificação do regime inicial como auxílio existente.

Caixa n° 11

Quando um regime fiscal existente é alterado, deve ser feita uma distinção entre as alterações que afectam o regime inicial na sua essência e as alterações claramente destacáveis deste regime. Apenas as alterações claramente destacáveis do regime inicial não implicam a sua requalificação como novo auxílio.

1.3.2. Confiança legítima

57. Aquando da adopção da comunicação, a Comissão assumiu o compromisso de tomar em consideração todas as circunstâncias específicas de cada caso individual⁴¹. A este título, a Comissão teve de aplicar o princípio da confiança legítima.
58. O princípio da confiança legítima é um dos princípios gerais do direito comunitário e é objecto de uma importante jurisprudência.
59. O artigo 14º do Regulamento (CE) n° 659/1999 do Conselho⁴² impõe, em princípio, a recuperação dos auxílios considerados contrários ao Tratado pela Comissão. Porém, permite à Comissão não exigir a recuperação se esta for considerada contrária a um princípio geral de direito comunitário, tal como o princípio da confiança legítima.
60. O Tribunal de Justiça e o Tribunal de Primeira Instância sempre aplicaram este princípio de forma restritiva e limitaram a sua aplicação às situações em que a posição das instituições comunitárias tinha podido influenciar o comportamento dos operadores económicos.
61. Em aplicação desta jurisprudência, a Comissão continuou a observar de forma rigorosa este princípio e limitou a sua aplicação apenas aos casos em que o seu comportamento permitia supor, relativamente a certos operadores económicos ou Estados-Membros, a existência de medidas não abrangidas pela regulamentação dos auxílios estatais.
62. Neste contexto, a Comissão teve, nomeadamente, em consideração a comparabilidade das medidas relativamente às quais os operadores económicos invocaram o princípio da confiança legítima. Portanto, a Comissão aplicou o princípio da confiança legítima em vários processos relativos aos regimes fiscais

⁴¹ Ver ponto 37 da comunicação.

⁴² Referido na nota 37.

derrogatórios baseados na aplicação do método «cost plus»⁴³. Estes regimes tinham sido instituídos pelos Estados-Membros em questão depois de a Comissão ter considerado um regime belga análogo excluído do âmbito de aplicação do nº 1 do artigo 87º do Tratado.

63. Pelo contrário, a Comissão rejeitou a confiança legítima com base numa omissão de acção da sua parte. Foi o que aconteceu, nomeadamente, no caso de três decisões de 20 de Dezembro de 2001⁴⁴ relativas a auxílios sob forma de «reduções fiscais» executados por governos provinciais bascos em 1993, relativamente aos quais a Comissão não aplicou o princípio da confiança legítima. A Comissão sublinhou que a não notificação das medidas em causa por parte das autoridades espanholas nunca lhe deu a possibilidade de decidir sobre a sua compatibilidade com o mercado comum. Além disso, a Comissão não acedeu a tomar em consideração uma decisão anterior sobre um outro aspecto do sistema fiscal basco. De facto, tal decisão não dizia directamente respeito às medidas em causa e, por conseguinte, não podia de modo algum ser considerada como uma espécie de «aprovação tácita» de todo o sistema fiscal basco, incluindo «reduções fiscais».

Caixa nº12

O princípio da confiança legítima é, portanto, interpretado de maneira restritiva pela Comissão. A confiança legítima só pode ser reconhecida em casos excepcionais, nomeadamente quando um regime análogo tenha sido considerado não abrangido pelo nº 1 do artigo 87º do Tratado ou declarado compatível pela Comissão no passado. Porém, o facto de autorizar uma parte de um regime não pressupõe que outros aspectos do mesmo regime tenham que ser declarados em conformidade com o Tratado.

2. RELAÇÕES ENTRE O CONTROLO DOS AUXÍLIOS ESTATAIS E A LUTA CONTRA A CONCORRÊNCIA PREJUDICIAL EM MATÉRIA FISCAL

2.1. Noção de auxílio estatal e de medida fiscal prejudicial na acepção do código de conduta

64. Recorda-se que, embora prosseguindo o mesmo objectivo geral de redução das distorções de concorrência no mercado interno, o procedimento de exame dos regimes fiscais do ponto de vista dos auxílios estatais é independente dos trabalhos do código de conduta. Além disso, como já indicado na comunicação, a qualificação de uma medida fiscal como prejudicial a título do código de conduta não significa necessariamente que essa medida seja qualificada como auxílio estatal. Os critérios previstos no nº 1 do artigo 87º e os do código de conduta, embora apresentando um determinado número de similaridades, nem sempre são coincidentes. De facto, para ser qualificada de prejudicial, uma medida deve preencher pelo menos um dos critérios previstos no ponto B do código de conduta⁴⁵, que não são idênticos aos do nº 1 do artigo 87º. Além disso, o âmbito de

⁴³ Ver processos referidos na nota 5.

⁴⁴ Decisões de 20 de Dezembro de 2001, JO L 17 de 22.1.2003, p. 20, JO L 40 de 14.2.2003, p. 11, e JO L 77 de 24.3.2003, p. 1.

⁴⁵ A saber, nomeadamente: a existência de vantagens concedidas exclusivamente a não residentes ou para transacções realizadas com não residentes, a existência de vantagens totalmente isoladas da economia

aplicação geográfica do código de conduta é mais lato, uma vez que se aplica igualmente aos territórios dependentes e associados que não estão sujeitos às regras em matéria de auxílios estatais.

65. Portanto, no âmbito de uma acção iniciada em 11 de Julho de 2001, a Comissão examinou 15 medidas fiscais repartidas por 12 Estados-Membros. Estas 15 medidas tinham sido objecto de um exame no âmbito do código de conduta em matéria de fiscalidade das empresas, tendo-se concluído que 13 eram medidas prejudiciais à luz do código de conduta.
66. O carácter não prejudicial de uma medida não pode garantir por si a ausência de auxílio na acepção do nº 1 do artigo 87º. Além disso, a Comissão adoptou decisões em que qualifica de auxílio várias medidas que tinham sido consideradas não prejudiciais pelo código de conduta⁴⁶. Contrariamente, é de facto possível que uma medida qualificada de prejudicial à luz do código de conduta não seja abrangida pela noção de auxílio estatal. Porém, até à data, a Comissão não tomou decisões neste sentido. Recorda-se a este propósito, como sublinhado no primeiro considerando do código de conduta, que este último se destina, nomeadamente, a evitar a erosão das bases fiscais de certos Estados-Membros em benefício de outros Estados-Membros, enquanto o controlo dos auxílios estatais se destina a evitar as situações que afectam a concorrência e o comércio entre empresas. Igualmente, recorda-se que, sendo apenas aplicável às medidas específicas, o controlo dos auxílios estatais não permite pôr termo às distorções da concorrência resultantes de disposições gerais em vigor nos Estados-Membros⁴⁷. Portanto, a política do controlo dos auxílios não poderá substituir-se aos esforços dos Estados-Membros em matéria de coordenação de políticas fiscais destinados a eliminar as medidas fiscais prejudiciais.
67. Por último, recorda-se que a qualificação de uma medida como auxílio estatal não implica a sua eventual incompatibilidade com o mercado comum. De facto, esta deve ser apreciada à luz das derrogações previstas nos nºs 2 e 3 do artigo 87º do Tratado (ver ponto 1.2 e nº 70 do presente relatório).

interna, sem incidência na base fiscal nacional, a concessão de vantagens mesmo que não exista qualquer actividade económica real nem qualquer presença económica substancial no Estado-Membro em causa, divergências entre as regras aplicáveis por um dado Estado para a determinação dos lucros resultantes das actividades internas de um grupo multinacional e os princípios legalmente aceites a nível internacional ou ainda a carência de transparência.

⁴⁶ Ver, nomeadamente, a Decisão da Comissão, de 31 de Outubro de 2000, relativa ao regime espanhol de deduções fiscais por actividades de exportação (JO L 60 de 1.3.2001, p. 57) e a Decisão da Comissão relativa ao regime fiscal francês das tesourarias centrais, acima referida.

⁴⁷ Ver ponto 6 da comunicação.

Embora prosseguindo o mesmo objectivo geral de redução das distorções de concorrência no mercado interno, o procedimento de exame dos regimes fiscais do ponto de vista dos auxílios estatais é independente dos trabalhos do código de conduta. Em conformidade com as obrigações que incumbem à Comissão por força do Tratado e dos seus compromissos políticos, a apreciação da compatibilidade das medidas fiscais no mercado comum baseia-se em critérios objectivos que podem, sob certos aspectos, diferir dos previstos no código de conduta para a apreciação do carácter prejudicial destas medidas. Por conseguinte, a qualificação de medida fiscal prejudicial a título do código de conduta não implica necessariamente que essa medida tenha de ser qualificada de auxílio estatal e vice-versa.

2.2. Controlo dos auxílios estatais e luta contra a concorrência prejudicial em matéria fiscal

68. Como indicado anteriormente, embora prosseguindo o mesmo objectivo geral, as noções de auxílio estatal e de medida prejudicial na aceção do código de conduta podem diferir. No entanto, a acção da Comissão no domínio dos auxílios estatais permitiu, por diferentes razões, facilitar em certa medida o acordo sobre o código de conduta.
69. No âmbito do seu compromisso de reexaminar os regimes fiscais em vigor nos Estados-Membros, referido no ponto J do código de conduta, a Comissão deu prioridade às medidas que eram simultaneamente objecto de um exame no âmbito do código de conduta. Portanto, em Fevereiro de 1999, a Comissão enviou aos Estados-Membros uma série de pedidos de informações relativamente a diversas medidas fiscais. Na sequência da apreciação das respostas a tais pedidos de informações, a Comissão iniciou em 11 de Julho de 2001 procedimentos relativamente a 15 regimes fiscais, dos quais 13 foram entretanto considerados prejudiciais pelo Grupo “Código de Conduta” do Conselho. A este propósito, sublinha-se que, na sua maioria, as 15 medidas examinadas pela Comissão foram escolhidas com base no seu impacto económico significativo e pelos seus efeitos especialmente negativos sobre a concorrência e o comércio.
70. No ponto 33 da comunicação, a Comissão referiu que o exame da compatibilidade dos auxílios fiscais com o mercado comum teria em conta, nomeadamente, os efeitos desses auxílios que a aplicação do código de conduta viesse a evidenciar. Na prática, a Comissão não elaborou novos critérios de compatibilidade baseados no carácter prejudicial de uma medida⁴⁸, tendo dado prioridade ao exame das medidas fiscais que constituíam auxílios estatais e que tinham um impacto económico significativo e efeitos especialmente negativos sobre a concorrência e o comércio. Esta acção da Comissão representou, em certos casos em que os Estados-Membros não tinham ainda previsto a supressão das medidas prejudiciais, um incentivo adicional para o fazer, tal como indicava o código de conduta⁴⁹.

⁴⁸ Ver ponto 1.2.

⁴⁹ Ver ponto D do código de conduta.

Caixa nº14

A acção paralela da Comissão no domínio dos auxílios estatais permitiu, em certa medida, facilitar o acordo sobre o código de conduta. A Comissão tenciona naturalmente prosseguir no futuro a sua acção no domínio dos auxílios fiscais, considerando como prioritários os auxílios com um impacto económico significativo e efeitos especialmente negativos sobre a concorrência e o comércio.

3. APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS ENUNCIADOS NA COMUNICAÇÃO ÀS MEDIDAS QUE RESPEITAM À FISCALIDADE INDIRECTA

71. Embora a comunicação da Comissão, em princípio, só diga respeito à fiscalidade directa, a mesma serviu de suporte na análise de certos casos no âmbito da fiscalidade indirecta. Deste modo, a Comissão fez referência à comunicação em várias decisões⁵⁰ relativas a medidas abrangidas pela fiscalidade indirecta, nomeadamente em relação ao princípio que permite justificar uma medida tendo em conta a natureza e a economia do sistema. Naturalmente, as medidas no âmbito da fiscalidade indirecta apresentam especificidades que não foram apreciadas no quadro da actual comunicação.
72. A noção de auxílio estatal implica, nomeadamente, que as medidas em causa favoreçam certas empresas reduzindo os encargos que incidem normalmente sobre as mesmas. Neste contexto, as reduções de IVA estão rigorosamente enquadradas por disposições comunitárias e obedecem a uma lógica de igualdade de tributação para produtos similares. Por conseguinte, tais reduções não são geralmente abrangidas pelas disposições do nº 1 do artigo 87º. Regra geral, a situação é diferente em matéria de impostos especiais de consumo, uma vez que estes incidem directamente sobre as empresas. Uma redução desta tributação a favor de certas empresas pode constituir um auxílio estatal. A Comissão considera, nesta fase, que se poderia encetar uma reflexão sobre a oportunidade de clarificar e codificar as regras aplicáveis neste domínio.
73. Por outro lado, a fim de conciliar os objectivos prosseguidos no âmbito da sua política de controlo dos auxílios e de reforçar a coerência com as propostas apresentadas ao Conselho em matéria de harmonização fiscal, a Comissão procede, a partir de agora, simultaneamente, a um exame dos pedidos de derrogação fiscal dos Estados-Membros e a uma análise à luz das regras relativas aos auxílios estatais⁵¹. Esta prática foi objecto de uma carta enviada aos Estados-Membros que incluía um questionário pormenorizado a remeter à Comissão sempre que for apresentado um pedido de derrogação a título do nº 4 do artigo 8º da Directiva 92/81/CEE. Este questionário permite aos Estados-Membros indicarem se a medida relativamente à qual pedem uma derrogação a título da directiva é susceptível de

⁵⁰ Ver ponto 1.1.5.1. do presente relatório.

⁵¹ A título de exemplo, cita-se o caso do auxílio estatal N 179/2002 concedido pela França, que cria um imposto especial de consumo reduzido sobre o rum “tradicional” nos departamentos ultramarinos e o caso do auxílio estatal N 804/2001, que cria uma taxa reduzida do imposto especial sobre o consumo de *biodiesel* no Reino Unido.

constituir ao mesmo tempo um auxílio estatal. Estes exames simultâneos prosseguirão com a próxima entrada em vigor da Directiva relativa à "tributação dos produtos energéticos" (prevista para 1 de Janeiro de 2004), que mantém a possibilidade de concessão de derrogações fiscais específicas aos Estados-Membros.

74. A conciliação entre as regras em matéria de auxílios estatais e os imperativos inerentes à harmonização fiscal no sector da energia foi um elemento de primordial importância no processo de negociação que conduziu, em 27 de Outubro de 2003, ao acordo do Conselho sobre a proposta de directiva relativa à tributação dos produtos energéticos. Esta directiva baseia-se directamente nos princípios da jurisprudência do Tribunal de Primeira Instância e do Tribunal de Justiça, bem como na prática da Comissão em matéria fiscal. A mesma considera, nomeadamente, que a exclusão da tributação dos produtos energéticos utilizados para outros fins que não como carburante ou combustível pode ser justificada pela natureza ou pela economia geral do sistema de tributação comunitário.

Caixa nº15

Embora a comunicação não vise os auxílios no âmbito da fiscalidade indirecta, os princípios nela enunciados afiguram-se, em grande medida, aplicáveis a este tipo de auxílios. Pelo contrário, certas especificidades da fiscalidade indirecta poderão ser objecto de uma comunicação distinta.

4. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

75. A aplicação da comunicação pela Comissão permitiu precisar e melhorar os princípios nela enumerados.
76. Nomeadamente, a Comissão continuou a aplicar restritivamente o critério da selectividade, bem como a justificação das derrogações fiscais pela economia geral do sistema em causa.
77. A prática da Comissão, sobretudo nos casos relativamente aos quais deu início a procedimentos por iniciativa própria, demonstra a presença de uma maioria de casos de auxílios ao funcionamento incompatíveis. A Comissão tenciona prosseguir o exame e o reexame dos regimes fiscais existentes, mas considera que esta acção deve igualmente ser acompanhada de acções destinadas a reforçar o conhecimento das regras em matéria de auxílios fiscais, tanto a nível dos Estados-Membros como das empresas. Para tal, a Comissão prosseguirá os seus esforços em matéria de formação e de divulgação das regras em matéria de auxílios estatais.
78. Nesta fase, afigura-se que a comunicação se revelou um instrumento adequado no âmbito da análise dos auxílios sob forma fiscal e que, de imediato, não é necessária a sua revisão. Tal é confirmado ainda pelo facto de a jurisprudência que constituiu a base para a elaboração da comunicação ter confirmado substancialmente o seu conteúdo e não ter havido qualquer evolução significativa em matéria fiscal desde 1998. No entanto, enquanto documento geral, a comunicação não pode pela sua natureza abranger todos os casos susceptíveis de serem apresentados à Comissão. Por conseguinte, à luz da evolução da jurisprudência do Tribunal de Justiça e do Tribunal de Primeira Instância, bem como da prática decisória da Comissão, esta

última poderá ter de completar e especificar determinados aspectos da comunicação. No que diz respeito à compatibilidade dos auxílios estatais sob forma fiscal, a Comissão sublinha que a forma, fiscal ou outra, sob a qual um auxílio é concedido não pode influenciar o exame de compatibilidade. Por conseguinte, a Comissão não tenciona desenvolver critérios de compatibilidade específicos para os auxílios estatais concedidos sob forma fiscal.

79. Em matéria de luta contra a fiscalidade prejudicial, a acção paralela da Comissão em matéria de controlo dos auxílios estatais permitiu, em certa medida, facilitar o acordo sobre o código de conduta. Porém, a acção da Comissão em matéria de auxílios fiscais não deve necessariamente limitar-se apenas às medidas no âmbito do código de conduta do Conselho em matéria de fiscalidade das empresas. Por conseguinte, na sequência do acordo de 3 de Junho de 2003, a Comissão prosseguirá o seu exame dos auxílios fiscais, dando prioridade aos que têm um impacto económico significativo e efeitos especialmente negativos sobre a concorrência e o comércio.
80. Por último, no que diz respeito à fiscalidade indirecta, embora a comunicação actual tenha podido servir de base para a sua acção em certos casos, nomeadamente no que diz respeito à aplicação do princípio da justificação de medidas pela natureza e pela economia do sistema, a mesma não abrange todos os aspectos relativos a este tipo de fiscalidade. A Comissão considera que é desejável uma reflexão sobre a necessidade de uma clarificação e de uma codificação neste sector.