

2 Nota de abertura
O novo inquérito da «Fisco»

3 António Lobo Xavier
Sobre o regime fiscal das variações
patrimoniais

7 Fernando Castro Silva
Direito real da habitação periódica

19 J. L. Saldanha Sanches
Soberania fiscal e constrangimentos
externos

25 Xavier de Basto
Comentário

30 Luís Oliveira
A situação da banca no mercado
comunitário

43 Decisões administrativas

■ IRS — Despesas efectuadas no estrangeiro

■ Selo — Aluguer de bens de consumo e crédito ao consumo

■ IRS — Pensões de velhice, sobrevivência e invalidez

■ Reclamações gratuitos — IRS/IRC

■ IRS — Expropriação de terrenos por utilidade pública

■ IRS — Remunerações do trabalho suplementar

■ IRS — Retroactivos — regularização anual do IRS

■ IRS — Rendimentos agrícolas (regime transitório)

■ Declarações de rendimentos entregues facultativamente

53 Calendário fiscal

FISCO

■ DOCTRINA ■ JURISPRUDÊNCIA ■ LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ GERÊNCIA: António Manso ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira.

■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDI), A. Brás Carlos (DGCI/FDC), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Manuel Prates (economista-SIVA), Margarida Mesquita Palha [jur.-CEF-UCP (L)], M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Morais [adv.-UCP (P)], Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos ■ REVISÃO: Maria José Mascarenhas ■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. — R. de Santa Marta, 47, R/C Esq. — 1100 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Tipografia Guerra, Viseu ■ DISTRIBUIÇÃO: Distribuidora Jardim, Quinta de Polvarais, Camarate — Telef. 947 25 44
■ PROPRIEDADE: Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897
■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua de Santa Marta n.º 47, 2.º Dto. — 1100 Lisboa ■ Telefones: 3528525/35—3528735/45/54 ■ Telefax: 352 85 15.

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 8500\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa, Tels.: 3528525—3528535 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

SOBERANIA FISCAL E CONSTRANGIMENTOS EXTERNOS

J. L. Saldanha Sanches

A construção jurídica dos poderes tributários do Estado — simplificando, a soberania fiscal — tem sempre como pressuposto a existência de possibilidades de conformação da estrutura fiscal, tendo como limite apenas a vontade dos representantes do povo e os limites constitucionais ao poder estatal.

Mas opondo-se a este amplo poder de decisão constitucionalmente consagrado, encontramos a realidade económica criada pela interdependência das economias: e essa realidade, como constrangimento permanente da política tributária, das escolhas entre possíveis modos de tributar,¹ é particularmente intensa no caso de um pequeno país de economia aberta, quando este opta por uma política de atracção dos investimentos externos.

A política tributária tende pois a ser elaborada sob um pesado défice de soberania², que aumenta na razão directa do acentuar da interpenetração das economias nacionais. E os constrangimentos externos reflectem-se nas escolhas políticas internas que se vão definir através do que podemos designar como modelos da articulação fiscal com o exterior, que se sucedem no tempo. Ainda que seja fácil encontrar em épocas dominadas por um determinado modelo elementos dos que eram anteriormente dominantes.

Procurando caracterizar e datar os vários modelos existentes em Portugal, situaríamos o primeiro entre o meio da década de 60 e 1975, e iríamos designá-lo como o modelo de paraíso fiscal. O segundo, que se pode considerar como iniciado após 1975, poderia ser designado como o período de competição fiscal por investimento. Ao terceiro, que tem o seu início com a adesão de Portugal à CEE, é aquele em que basicamente nos encontra-

This study estimates the effects of EC tax decisions insofar as the transfer of sovereignty is concerned



As decisões comunitárias ao nível das questões fiscais vão implicar transferência de soberania, que constitui o objecto deste trabalho.

mos, poderíamos chamar o período da coordenação multilateral da política fiscal: com limitações, não apenas fácticas, mas também formais, de soberania e prolongamento do período de competição pelos investimentos, mas já com características novas. A mais importante das quais é a possibilidade de uma resolução supra-

nacional para o problema da competição fiscal entre pequenos países de economia aberta.

a) O modelo paraíso fiscal

O mais interessante no modelo que podemos definir para caracterizar esta fase, que situaríamos entre o início da década de 60 e 1974, é que os seus aspectos principais não são o resultado de qualquer objectivo ou intenção deliberada de atrair o investimento externo³. Estamos, pelo contrário, perante factores quase-naturais, resultantes de uma política conservadora no campo das despesas públicas e da ausência de pressões criadas por factores políticos, como a guerra⁴, para o aumento dos gastos do Estado.

Mas estamos antes perante um paraíso fiscal criado, entre outros factores, pelo contraste muito acentuado entre as taxas de imposto sobre o rendimento que nessa época incidiam sobre os escalões superiores nos países industrializados e as taxas de imposto sobre o rendimento que eram praticadas em Portugal, pela pequena dimensão dos deveres de cooperação atribuídos a pessoas e empresas e pelo carácter muito limitado do controlo fiscal.

As baixas taxas de impostos, provenientes da decisão ainda plenamente soberana (no sentido de não condicionada por qualquer constrangimento externo) do Governo portu-

guês e correspondentes ao seu modelo de sociedade, com uma forte restrição dos fins e tarefas do Estado, funcionam como um importante atractivo para os investimentos estrangeiros.

Esse recurso natural só é posto em causa pelos países estrangeiros com quem Portugal começa a celebrar acordos de dupla tributação: o princípio da reciprocidade que domina esse tipo de negociações traz para o campo da discussão o facto de Portugal ter algumas características de paraíso fiscal, com um baixo nível de rendimentos a actuar como uma vantagem comparativa.

b) Privilégios fiscais para o investimento externo

Um modelo completamente oposto de comportamento em relação ao investimento externo foi o criado em 1976, depois de se ter verificado um aumento na vertical das taxas de imposto, especialmente nos impostos sobre os rendimentos das pessoas singulares.

O aumento da carga fiscal nesta época teve como principais determinantes, para além da crise económica, a ênfase que foi atribuída ao papel redistributivo da actividade financeira do Estado. Ênfase esta que foi uma natural consequência do alargamento das concepções sobre os fins que o Estado deve prosseguir, com o aumento consequente das despesas públicas.

Novas concepções sobre o papel do Estado, aumento das despesas públicas e aumento da carga fiscal.

A transição para esta nova fase pode ser situada nos últimos anos de vigência da Constituição de 1933, em que se invocam os princípios do Estado Social de Direito para se iniciar a construção de um sistema de segurança social e reforçar a intervenção do Estado na economia. Mas a viragem tem plena concretização no aumento das taxas do imposto sobre o rendimento pessoal no Orçamento para 1976, que anula, pelo menos na letra da lei, as vantagens até então oferecidas por Portugal em comparação com os níveis de fiscalidade praticados nos países mais desenvolvidos.

E este aumento da carga fiscal não é o único factor desincentivador do investimento externo: é acompanhado pelas perturbações políticas de 1974/75, que fazem subir a taxa de risco calculada para os investimentos ex-

ternos, e pelas dificuldades da balança de pagamentos, que tornam o escudo uma moeda pouco atractiva.

Levando à criação de um regime de privilégios fiscais para os investimentos de não residentes, com os projectos de investimento mais significativos a beneficiarem de um regime contratual que torna os impostos a aplicar ao empreendimento em dos pontos que podem ser objecto de negociação.

Ora, para além dos problemas que pode levantar a inclusão do regime fiscal — dada a estrita subordinação existente entre as obrigações tributárias e a lei⁷ — nos domínios da negociabilidade, encontramos aqui uma renúncia claramente detida, mesmo no plano da forma jurídica adoptada, ao exercício da soberania, sendo essa renúncia considerada como uma condição *non quæ non* para a atracção do capital estrangeiro.

Temos assim que a redução dos impostos aplicados aos investimentos estrangeiros como estratégia para a sua atracção, configurada pelo Código dos Investimentos estrangeiros, surge como um instrumento de política económica, em particular na segunda versão deste código⁷.

Esta política constitui uma atenuamento do enfraquecimento da competitividade da economia portuguesa em relação aos investimentos estrangeiros, através dos privilégios fiscais e as garantias atribuídas à repatriação de lucros a funcionários estrangeiros, direito especial, do tipo *foro pess.* conferido aos não residentes que sejam os titulares de se interessarem por investimentos em Portugal.

Mas, apesar destas renúncias constitutivas, a soberania fiscal portuguesa encontra-se juridicamente limitada por um factor externo. Não se encontra juridicamente limitada.

As únicas limitações existentes são as que estão contidas nos acordos de dupla tributação⁸, que, como instrumentos de negociação bilateral que são, salvaguardam fundamentalmente a autonomia da vontade do Estado português e a sua liberdade formal de decisão de uma política tributária.

c) Do bilateralismo ao multilateralismo fiscal

Caracterizado o modelo paraíso fiscal como o da predominância de medidas unila-

terais para a atracção de investimentos externos, podemos considerá-lo encerrado depois de ter sido concretizada a adesão ao Mercado Comum.

A primeira e mais importante consequência dessa adesão na política tributária é a introdução do imposto sobre o valor acrescentado, como sinal prenunciador de uma época em que os aspectos principais do regime fiscal são determinados pelos acordos e negociações entre os vários países membros da CEE.

A ênfase no incentivo ao investimento de capital estrangeiro, que marcou a segunda parte dos anos 70, não desapareceu da política económica hoje seguida: a negociação de um regime fiscal privilegiado continua a fazer parte dos preliminares da instalação em Portugal de qualquer grande projecto internacional.

A integração na CEE veio criar uma nova situação, em que o essencial não são já as medidas unilaterais para estimular os investimentos ou os tratados bilaterais para evitar as duplas tributações, mas sim a harmonização fiscal dentro da CEE. Iniciada pela introdução do IVA como um imperativo da adesão e prolongada por todo o processo de harmonização fiscal, que é o aspecto fiscal da construção do mercado único europeu e que será tanto mais intenso quanto mais completa for a demolição das fronteiras fiscais e a eliminação das restrições à livre circulação dos capitais.

E a passagem do bilateralismo para o multilateralismo coloca, de forma nova, um grande número de problemas.

No período marcado pelo bilateralismo, a necessidade de atrair capitais externos, como sucedeu no período que acima tentámos caracterizar, pode levar a uma abdicação fiscal da parte do país carente: esta renúncia a tributar ou a tributar de forma muito ligeira os investimentos externos aí realizados, por considerar que os benefícios do investimento dispensam a tributação do capital investido, pode até favorecer uma maior tributação no país de residência, que beneficia da competição existente entre países com menor grau de desenvolvimento para atrair os investimentos de que necessitam.

Mas ultrapassada essa necessidade de atracção de capitais estrangeiros, passamos para os problemas da partilha de receitas fiscais entre o país onde se situa a fonte dos rendimentos de capital e o país onde residem

os titulares do mesmo, com a aplicação dos princípios da equidade entre os vários países (interjurisdicional *equity*), da neutralidade quanto à localização e da equidade em relação ao contribuinte⁹: se se obtiver um dos principais objectivos do Mercado Comum que é a livre circulação de capitais, a questão da obtenção de investimentos externos através da competição entre países pouco desenvolvidos poderá perder importância em comparação com os problemas das relações multilaterais.

O problema da equidade entre os vários países é o da partilha justa (*fair share*) das receitas que são criadas pelos fluxos internacionais de capital.

O problema da neutralidade de localização está intimamente relacionado com a eficiência na afectação internacional dos recursos: do mesmo modo que internamente a realização de investimentos apenas para a obtenção de vantagens fiscais leva a uma perda de eficiência na decisão de investir, também o estímulo fiscal pode levar a distorções na escolha do país.

E o da equidade no tratamento dos contribuintes está fundamentalmente relacionado com um tratamento idêntico para os residentes que têm apenas rendimentos internos e aqueles que dispõem também de rendimentos de investimentos situados no exterior.

A análise desloca-se assim das limitações fácticas da soberania fiscal, que obrigam a concessões fiscais apenas para obter investimentos, ou da correcção da dupla tributação económica através de acordos bilaterais¹⁰. Passamos para os problemas da articulação óptima entre as economias de vários países e da partilha justa das receitas fiscais: o preço é evidentemente uma perda ou delegação de soberania, com as tomadas de decisão sobre as questões fiscais a escaparem aos parlamentos nacionais, por se tornarem uma questão comunitária.

E não vamos tratar aqui de saber se a harmonização fiscal vai atingir esta ou aquela zona da fiscalidade: atingiu já os impostos indirectos, vai acentuar a uniformização entre as taxas destes, prepara-se para atingir os imposto sobre o capital e provavelmente vai-se alargar a outras zonas: o que nos interessa aqui não é a quantidade de zonas que vai abranger, são as modificações qualitativas que vai produzir no conceito soberania fiscal.



Está fora do âmbito deste trabalho discutir as formas de concretização da passagem gradual dos poderes fiscais dos parlamentos nacionais para estruturas europeias.

Mas podemos admitir, como hipótese de trabalho, que a tendência será para um aumento gradual das decisões concertadas a nível central, com o desenhar de uma política tributária comum, sob a pressão da necessidade do aumento de recursos para as necessidades das finanças comunitárias e de evitar que as leis fiscais anulem a construção do mercado único para pessoas, mercadorias e capitais. E de conciliar a liberdade de circulação de capitais com os problemas e necessidades do controlo fiscal.

E pode, com algum grau de probabilidade, aceitar-se que as decisões financeiras se moldem pelo que poderíamos chamar o modelo alemão: a constituição federal assegura a disciplina e os recursos financeiros deixando amplo espaço de decisão para os Estados¹¹.

«A Constituição financeira determina a direcção e as possibilidades de preenchimento das tarefas federais»¹². Os arranjos financeiros, encarados como um mínimo indispensável nas relações intracomunitárias, consistiriam precisamente numa partilha de tarefas e de recursos entre os vários Estados e a comunidade, com as inevitáveis consequências no campo da restrição dos poderes do Estado.

Haveria uma relação de tensão, com a tradição constitucional da votação do orçamento e dos impostos por cada um dos parlamentos nacionais permanentemente reflectida quer na dificuldade de chegar a acordo quanto ao conteúdo de cada orçamento quer na dificuldade de definir regras de partilha de poderes entre as várias instâncias comunitárias¹³.

Mas essa transferência de poderes das instâncias nacionais para as instâncias comunitárias, se vai afectar a soberania fiscal como um todo considerada, vai ter efeitos diversos nas diferentes zonas desta.

Como aspecto central da soberania fiscal poderemos situar a possibilidade de produção de normas fiscais: as normas fiscais, com os limites das vinculações negativas (proibição de certos tipos de impostos) e positivas (obrigatoriedade de dar um certo conteúdo às leis fiscais), são criadas livremente pelo parlamento. E nesta possibili-

dade se consuma, segundo certas concepções, a soberania fiscal¹⁴.

Ora é precisamente nesta zona nuclear da soberania que se colocam os principais problemas de limitação de poderes: os acordos comunitários sobre o conteúdo da lei fiscal vão limitar fortemente a liberdade de conformação das leis fiscais, impondo certos conteúdos e proibindo outros. Recordemos apenas o problema da compatibilização entre a taxa de 8% criada para tributar os serviços prestados por advogados, juristas e solicitadores e os compromissos do tratado de adesão de Portugal às comunidades¹⁵. Tanto maiores serão as restrições quanto mais se faça sentir a necessidade de harmonização, que irá tendencialmente abrangendo a selecção dos factos tributários, a determinação do rendimento tributável e a resolução de conflitos entre as normas fiscais de vários países.

As taxas zero para o IVA consentidas a Portugal no tratado de adesão podem ter que desaparecer no âmbito das medidas tomadas para tornar possível o mercado único. E se recordarmos que neste imposto também a tipificação dos factos tributados e isentos está essencialmente contida na VI Directiva — uma decisão tomada a nível comunitário —, podemos ver como é estreita a margem de decisão do legislador nacional.

O mesmo irá suceder em domínios sensíveis como o da tributação dos capitais ou da determinação do lucro tributável das empresas: a liberdade parlamentar de escolha dos factos tributários e das taxas dos impostos tende por isso a deslocar-se para aspectos residuais, de carácter mais acidentalmente local, como sucede com os impostos sobre a propriedade rústica e urbana.

Mas a soberania fiscal, ao menos nas concepções dominantes, não se reduz à possibilidade de produzir leis no domínio fiscal: ela constitui um complexo de poderes, onde podemos distinguir o poder de dispor das receitas tributárias cobradas (*Steuerertragshoheit*), os poderes de Administração fiscal (*Steuerverwaltungshoheit*) com a sua típica configuração de direito administrativo, todos eles integrando a actividade financeira do Estado e obtenção de receitas por parte deste¹⁶.

E é nestas zonas da soberania fiscal, para além das escolhas públicas sobre o nível das taxas e as formas de tributação que não

tenham directas repercussões internacionais, que poderemos encontrar as zonas de diversificação nacionais e as decisões que cabem em cada país.

No caso dos poderes de disposição em relação às cobranças fiscais, a tendência será para a sua integral permanência: mesmo num regime de criação de Estado Regional, às regiões cabe a decisão sobre o modo como vão aplicar as receitas fiscais que lhes são atribuídas. Como sucede com o artigo 229.º, nº1. alínea i) da Constituição da República Portuguesa, que atribui à Região o poder de «dispor das receitas fiscais nela cobradas».

Atribuídos os meios financeiros, compete a estas entidades decidir sobre a sua utilização, com a correspondente responsabilização política pelo bom ou mau uso dos recursos financeiros que lhes são atribuídos.

O mesmo se passará em relação aos poderes da Administração fiscal: a actividade neste domínio integra-se na actividade administrativa em geral e estamos perante uma forma de competência essencialmente administrativa,

onde se integram também a possibilidade de decidir sobre taxas e outros encargos especiais¹⁷.

Conclusão

A integração europeia com a criação de um mercado único e a eliminação das fronteiras fiscais vai reforçar a impossibilidade para um pequeno país de economia aberta de exercer em plenitude a sua soberania fiscal, multiplicando os contrangimentos e as zonas que os vão sofrer.

Vai intensificar também as formas institucionais de coordenação das políticas tributárias, com a cedência formal de aspectos nucleares da soberania.

Mas pode criar também formas de coordenação multilateral das políticas tributárias, com inúmeras vantagens sobre os acordos bilaterais e podendo limitar também a competição fiscal entre países com níveis intermédios de desenvolvimento.

¹ Até aqui partimos sempre da opinião, escreve por exemplo Heinz Haller, que cada país pode actuar livremente na escolha dos seus impostos, sem ter de tomar em conta as estruturas fiscais de outros países — Heinz Haller, *Die Steuern-Grundlinien eines Rationalen System öffentlicher Abgaben*, Tubingen 1971, p.337. É esta tendência dos tratadistas para dar um tratamento periférico às alterações que as relações económicas internacionais introduzem na análise teórica tem o seu contraponto na actividade dos reformadores fiscais que ponderam no fim do seu trabalho os ajustamentos que as relações introduzem no seu projecto inicial.

² Entendendo soberania fiscal no preciso sentido de poderes do Estado frente aos grupos exteriores. Sobre este conceito v. Luis Cazorla Prieto, *Poder Tributario e Estado Contemporaneo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1981, p.132.

³ Paraíso fiscal apenas no sentido de se tratar de um país com taxas de imposto abaixo das taxas "normais" nos países desenvolvidos. Sobre este conceito v. as críticas de B. Braewell Milnes, *The Economics of International Tax Avoidance — Political Power vs. Economic Law*, Deventer, Holanda, 1981, p.103.

⁴ O impacto das guerras no aumento estrutural das despesas do Estado tem sido muito acentuado em pesquisas recentes. V. Dennis Mueller, *The Growth of Government*, IMF, Staff Papers, Março 1987, p.117.

⁵ O aspecto central da construção moderna dos princípios constitucionais do lançamento dos impostos foi precisamente a sua colocação sob o domínio da lei (*Herrschaft des Gesetz*), em oposição ao lançamento dos impostos segundo a vontade do monarca, típica do Estado Absoluto. Sobre esta evolução v. R. Walz, *Steuergerichtigkeit und Rechtsanwendung* Hamburgo 1980, p. 17. Desta condição depende o cumprimento do princípio constitucional da generalidade dos impostos e do princípio da igualdade na sua distribuição.

⁶ A concessão de vantagens fiscais a empresas industriais como sucede praticada por vários países com graus reduzidos de desenvolvimento, como a Irlanda, cria entre estes uma espécie de guerra fiscal de que beneficiam as empresas que podem escolher a localização dos seus investimentos. Mais bem sucedida, embora criando igualmente problemas dentro do Mercado Comum, é a concessão de vantagens especiais a empresas *holding*, como o fazem a Holanda e o Luxemburgo. V. A. J. Easson, *Tax Law and Tax Policy in the CEE*, Londres 1980, p. 205.

⁷ O Código dos Investimentos Estrangeiros teve uma primeira versão no DL n.º 239/76 e uma segunda no DL n.º 348/77. Mas o regime de privilégios fiscais para o investimento externo tem agora sobrevivência plena para os grandes projectos no art.49-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (DL n.º 95/90) de muito duvidosa constitucionalidade.

⁸ Embora sujeitos a negociação bilateral, estes acordos são pautados por um modelo de tratado, elaborado pela OCDE e que representa uma forte influência padronizadora ao criar o quadro de expressão da vontade dos vários Estados. É essa padronização constituía uma condição essencial para a aplicação pelas administrações e pelos contribuintes de modos de eliminar as duplas tributações, que eram um forte obstáculo ao desenvolvimento das relações económicas entre os vários Estados. V relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE em "Modelo de Convenção de Dupla Tributação sobre o Rendimento e o Capital — OCDE, 1977", Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1989.

⁹ Peggy B. Musgrave, "Interjurisdictional coordination of taxes on capital income" in *Tax Coordination in The European Community*, ed. by S. Clossen, Deventer, 1987, p. 201. No mesmo sentido "Tax Harmonization in the European Community", Coopers & Lybrand, relatório ao Congresso do 50º Aniversário da IFA, Financial Times Business Information, p.33.

¹⁰ Esses acordos, negociados com base na reciprocidade, limitam-se a obter a equivalência das retenções na fonte feitas por cada país, sem resolver o problema de fundo das desigualdades das taxas, mostrando-se por isso incapazes de resolver o problema da equidade entre países. Peggy Musgrave, "Interjurisdictional Coordination...", p. 214.

¹¹ Tal como nas suas grandes linhas é desenvolvido por Franz Klein, "Probleme einer Europäischen Finanzverfassung" in "Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung Grundfragen-Grundlagen-Fst. für Hugo von Wallis", Bona 1985,

¹² Ob. cit. pág.491

¹³ As persistentes dificuldades na obtenção de acordo para a elaboração do orçamento europeu é apenas "um mito que serve para esconder a verdadeira crise da comunidade: a dos objectivos e dos meios" — "Le Budget Communautaire sur Analyse Systémique", René Milas, *Revue du Marché Commun*, n.º 317, Maio 1988. As dificuldades conjunturais de decisão e as dificuldades estruturais de transferência de poderes para o Parlamento Europeu são essencialmente dificuldades na determinação dos objectivos.

¹⁴ Para Garcia Bereijo, a incongruência do conceito de soberania fiscal com os limites jurídicos do poder do Estado faz que o conceito de soberania fiscal se integre na teoria da produção de normas fiscais. A. Garcia Bereijo, *Introduction al Estudio del Derecho Financiero*, Madrid 1976, p.204.

¹⁵ Segundo Xavier de Basto, a isenção não violava o direito comunitário, mas a concessão da taxa zero a algumas prestações de serviços de juristas está em «contravenção com as disposições comunitárias». V. Xavier de Basto, "A Aplicação do IVA a Jurisconsultos, Advogados e Solicitadores: Uma Crítica ao Decreto-Lei n.º 290/88", *Fisco* n.º5, p.41.

¹⁶ Sobre os aspectos gerais desta classificação v. K. Tipke *Steuerrecht-Ein Systematischer Grundriss*, 10 ed., Colónia 1985, p.76.

¹⁷ Nesta zona inserem-se as múltiplas possibilidades de oneração não fiscal, desde a cobrança de taxas até aos encargos parafiscais. Paul Kirchoff, "Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmensystem" in *Staatsfinanzierung im Wandel*, edit. por Karl-Heinrich Hansmeyer, Berlim 1982, p.52.