

DECISÃO DO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO DA EFTA**N.º 149/99/COL****de 30 de Junho de 1999**

que consagra orientações sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas e que altera pela décima nona vez as regras processuais e materiais no domínio dos auxílios estatais

O ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO DA EFTA,

Tendo em conta o Acordo sobre o Espaço Económico Europeu⁽¹⁾ e, em especial, os seus artigos 61.º a 63.º,

Tendo em conta o Acordo entre os Estados da EFTA relativo à criação de um Órgão de Fiscalização e de um Tribunal de Justiça⁽²⁾ e, em especial, o artigo 1.º do seu Protocolo n.º 3,

Considerando que, nos termos do artigo 24.º do Acordo de Fiscalização e de Tribunal, o Órgão de Fiscalização tomará as medidas adequadas para a aplicação das disposições relativas aos auxílios estatais;

Considerando que, nos termos do n.º 2, alínea b), do artigo 5.º do Acordo de Fiscalização e de Tribunal, o Órgão de Fiscalização da EFTA elaborará notas informativas ou linhas directrizes nas matérias abrangidas pelo Acordo EEE, se esse acordo ou o Acordo de Fiscalização e de Tribunal o previrem expressamente ou se o Órgão de Fiscalização da EFTA o entender necessário;

Recordando as regras materiais e processuais no domínio dos auxílios estatais⁽³⁾ adoptadas em 19 de Janeiro de 1994 pelo Órgão de Fiscalização da EFTA⁽⁴⁾;

Considerando que, em 11 de Novembro de 1998, a Comissão Europeia adoptou uma comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas (JO C 384 de 10.12.1998),

Considerando que é necessário assegurar a aplicação uniforme das regras do EEE em matéria de auxílios estatais em todo o Espaço Económico Europeu;

Considerando que, de acordo com o ponto II do título «Geral» no final do anexo XV de Acordo EEE, o Órgão de Fiscalização da EFTA, após consulta à Comissão Europeia, adoptará actos correspondentes aos adoptados pela Comissão, de modo a manter condições iguais de concorrência;

Após consulta à Comissão Europeia;

Considerando a necessidade de dotar as autoridades nacionais de orientações que enunciem os princípios e as regras por que o Órgão de Fiscalização da EFTA se pautará aquando da aplicação das regras do EEE em matéria de auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas;

Considerando que o Órgão de Fiscalização da EFTA consultou, por escrito e em duas reuniões multilaterais sobre os auxílios estatais realizadas em 26 de Outubro de 1998 e em 23 de Fevereiro de 1999, os Estados da EFTA sobre a introdução das novas orientações,

⁽¹⁾ A seguir denominado «Acordo EEE».

⁽²⁾ A seguir denominado «Acordo de Fiscalização e de Tribunal».

⁽³⁾ A seguir denominado «orientações relativas aos auxílios estatais».

⁽⁴⁾ Publicadas pela primeira vez no JO L 240 de 15.9.1994 e no suplemento EEE n.º 34, da mesma data, com a última redacção que lhe foi dada pela décima oitava alteração adoptada pela Decisão n.º 113/99/COL de 4 de Junho de 1999 (ver página 11 do presente Jornal Oficial).

DECIDE:

1. As orientações relativas aos auxílios estatais são alteradas mediante a introdução de um novo capítulo 17B relativo à aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas, como constante do anexo I da presente decisão.
2. A presente decisão, incluindo o Anexo I, deve ser publicada na secção EEE e no suplemento EEE do *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*.
3. Os Estados da EFTA devem ser informados da presente decisão mediante envio de uma cópia da mesma, a qual deve incluir o anexo I.
4. A Comissão Europeia é informada, nos termos da alínea d) do Protocolo n.º 27 do Acordo EEE, mediante envio de cópia da decisão, a qual deve incluir o anexo I.
5. A presente decisão apenas faz fé em língua inglesa.

Feito em Bruxelas, em 30 de Junho de 1999.

Pelo Órgão de Fiscalização da EFTA

O Presidente

Knut ALMESTAD

ANEXO I

«17B. APLICAÇÃO DAS REGRAS RELATIVAS AOS AUXÍLIOS ESTATAIS ÀS MEDIDAS QUE RESPEITAM À FISCALIDADE DIRECTA DAS EMPRESAS⁽¹⁾»17B.1. **Introdução**

- (1) As orientações desta secção fazem parte do objectivo geral de clarificação e reforço da aplicação das regras em matéria de auxílios estatais, com vista a reduzir as distorções da concorrência no Espaço Económico Europeu. O princípio da incompatibilidade com o funcionamento do Acordo EEE e as derrogações a ele previstas aplicam-se aos auxílios "independentemente da forma que assumam" e nomeadamente a certas medidas de carácter fiscal. No entanto, a questão de saber se uma medida de carácter fiscal deve ser considerada auxílio nos termos do n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE exige alguns esclarecimentos que as presentes orientações se propõem fornecer. Tais esclarecimentos são particularmente importantes tendo em conta as obrigações de natureza processual que resultam da qualificação de auxílio e as consequências do incumprimento de tais obrigações para os Estados da EFTA.
- (2) Na sequência da realização do mercado único e seu alargamento ao EEE, passando pela liberalização dos movimentos de capitais, foi igualmente considerado necessário examinar os efeitos específicos dos auxílios concedidos sob a forma de medidas de carácter fiscal e precisar as respectivas consequências do ponto de vista da apreciação da sua compatibilidade com o funcionamento do Acordo EEE.
- (3) O Tribunal da EFTA salientou⁽²⁾ que, em princípio, o Acordo EFTA não abrange o regime fiscal dos Estados da EFTA/EEE. Deve, pois, decorrer deste princípio que cada país deve instituir e aplicar um regime fiscal em função das suas opções políticas. Todavia, o Tribunal da EFTA salientou ainda que, em determinadas circunstâncias, um tal regime fiscal pode ter consequências que o coloquem sob a alçada do n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE. As presentes orientações pretendem clarificar as circunstâncias que conduzem a tal situação.
- (4) Para além do objectivo de assegurar a transparência e a previsibilidade das decisões do Órgão de Fiscalização da EFTA, as presentes orientações pretendem também assegurar a coerência e a igualdade de tratamento entre os Estados do EEE. No que respeita às regras processuais aplicáveis a auxílios estatais, novos ou já existentes, o Órgão tenciona aplicar as novas orientações numa base casuística, por forma a apreciar a compatibilidade das novas disposições fiscais em vigor nos Estados da EFTA com as disposições do Acordo EEE em matéria de auxílios estatais, e às mesmas recorrer para a apreciação de auxílios estatais já existentes.

17B.2. **Competências conferidas nos termos do Acordo EEE**

- (1) Incumbe ao Órgão de Fiscalização da EFTA a apreciação da compatibilidade dos auxílios concedidos pelos países EFTA/EEE com as regras em matéria de auxílios estatais consagradas no Acordo EEE. As principais disposições em matéria de auxílios estatais dos países do EEE são idênticas, do ponto de vista material, às disposições do Tratado CE⁽³⁾. É jurisprudência constante do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias que o carácter fiscal de uma medida não obsta à aplicação do artigo 87.º do Tratado CE (antigo artigo 92.º). A noção de auxílio estatal consagrada no Acordo EEE deve ser interpretada de forma homogénea em todo o EEE, nomeadamente nos casos em que o auxílio for concedido sob a forma de medida de carácter fiscal.
- (2) Ademais, eventuais distorções da concorrência decorrentes de novos auxílios estatais desta natureza estão sujeitos a um sistema de autorização prévia pelo órgão de fiscalização competente, como definido no artigo 62.º do Acordo EEE, autorização essa que, por sua vez, está sujeita a revisão posterior pelas autoridades judiciais competentes. Nos termos do n.º 3 do artigo 1.º do Protocolo n.º 3 do Acordo de Fiscalização e de Tribunal, os Estados-Membros devem notificar ao Órgão de Fiscalização da EFTA quaisquer novas medidas de auxílio estatal. Os Estados da EFTA não podem executar os seus projectos de auxílio sem o Órgão os ter aprovado. O Órgão aprecia a compatibilidade dos auxílios não em função da forma de concessão, mas dos efeitos produzidos. O Órgão pode decidir que o Estado da EFTA em causa deve alterar ou suprimir os auxílios que considere incompatíveis com o funcionamento do Acordo EEE. Sempre que um auxílio tenha sido executado em desrespeito das regras processuais e sempre que o Órgão considere que o mesmo não é compatível com o Acordo EEE, o Estado da EFTA deve, em princípio, recuperar o auxílio junto do(s) beneficiário(s).

(1) A presente secção baseia-se na comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas (JO C 384, de 10.12.1998, p. 3) e toma em consideração o âmbito e objectivos específicos do Acordo EEE.

(2) Tribunal da EFTA, processo E-6/98, acórdão de 20 de Maio de 1999 (ainda não publicado).

(3) Desde modo, o artigo 61.º do Acordo EEE e o n.º 1 do Protocolo n.º 3 do Acordo de Fiscalização e de Tribunal são idênticos, do ponto de vista material, aos artigos 87.º e 88.º (antigos artigos 92.º e 93.º), respectivamente, do Tratado CE. A única excepção a este princípio consiste na isenção prevista no n.º 3, alínea d), do artigo 87.º (antigo n.º 3, alínea d), do artigo 92.º) do Tratado CE, que se refere aos auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, consagrada pelo Tratado da União Europeia (Tratado de Maastricht), a qual não se encontra prevista no Acordo EEE. Todavia, esta excepção não tem qualquer relevância no actual contexto.

17B.3. Aplicação do n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE a medidas de carácter fiscal

- (1) O n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE estabelece que “... são incompatíveis com o funcionamento do presente acordo, na medida em que afectem as trocas comerciais entre as partes contratantes, os auxílios concedidos pelos Estados-Membros das Comunidades Europeias, pelos Estados da EFTA ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções”. Para a aplicação das regras do EEE em matéria de auxílios estatais é irrelevante o carácter fiscal de um auxílio, uma vez que o artigo 61.º se aplica aos auxílios “independentemente da forma que assumam”. Para que uma medida seja considerada auxílio na acepção do artigo 61.º, tem de preencher cumulativamente os critérios que se especificam a seguir.
- (2) Em primeiro lugar, a medida deve conferir aos seus beneficiários uma vantagem que diminua os encargos que normalmente oneram os seus orçamentos. Esta vantagem pode ser concedida através de uma redução da carga fiscal da empresa sob diversas formas, designadamente:
 - uma redução da matéria colectável (deduções derogatórias, amortizações extraordinárias ou aceleradas, inscrição de reservas no balanço, etc.),
 - uma redução total ou parcial do montante do imposto (isenção, crédito de imposto, etc.),
 - um adiamento ou uma anulação, ou mesmo um reescalonamento excepcional da dívida fiscal.
- (3) Em segundo lugar, a vantagem deve ser concedida pelo Estado ou através de recursos estatais. Uma perda de receitas fiscais é equivalente ao consumo de recursos estatais sob a forma de despesas fiscais. Este critério aplica-se igualmente aos auxílios concedidos por entidades regionais e locais dos Estados da EFTA⁽⁴⁾. Além disso, a intervenção do Estado pode efectuar-se tanto por via de disposições fiscais de natureza legislativa, regulamentar ou administrativa, como através das práticas da administração fiscal.
- (4) Em terceiro lugar, a medida em causa deve afectar a concorrência e as trocas comerciais entre as partes contratantes. Este critério pressupõe que o beneficiário da medida exerce uma actividade económica, independentemente do seu estatuto jurídico ou do seu modo de financiamento. Segundo a jurisprudência constante, para efeitos desta disposição considera-se preenchida a condição dos efeitos sobre o comércio quando a empresa beneficiária exerce uma actividade económica que implica trocas comerciais entre partes contratantes. O simples facto de o auxílio reforçar a posição dessa empresa em relação às outras empresas concorrentes no comércio intra-EEE permite concluir que este foi afectado. Esta conclusão não é alterada pelo facto de um auxílio ser relativamente pequeno⁽⁵⁾, pela dimensão modesta do beneficiário, pelo facto de a quota do beneficiário do mercado do EEE relevante ser diminuta⁽⁶⁾, nem pelo facto de o beneficiário não exercer quaisquer actividades de exportação⁽⁷⁾ ou de a empresa exportar quase toda a sua produção para fora do EEE⁽⁸⁾.
- (5) Por último, a medida deve ser específica ou selectiva, dado favorecer “certas empresas ou certas produções”. Esta vantagem selectiva pode resultar tanto de uma excepção, de natureza legislativa, regulamentar ou administrativa, às disposições fiscais, como de uma prática discricionária da administração fiscal. No entanto, o carácter selectivo de uma medida pode ser justificado “pela natureza ou pela economia do sistema”⁽⁹⁾. Se for esse o caso, a medida não é considerada auxílio na acepção do n.º1 do artigo 61.º do acordo. Estes diferentes aspectos são desenvolvidos *infra*.

17B.3.1. Distinção entre auxílios estatais e medidas de carácter geral

- (1) As medidas de carácter fiscal acessíveis a todos os agentes económicos que operam no território de um Estado da EFTA são, em princípio, medidas de carácter geral. Devem ser acessíveis efectivamente a todas as empresas numa base de igualdade e o seu âmbito não pode ser restringido de facto, por exemplo, pelo poder discricionário do Estado quanto à sua concessão ou por outros elementos que limitem o seu efeito prático. Contudo, esta condição não limita a liberdade de os Estados da EFTA definirem a política económica que considerem mais adequada e, em especial, de repartirem como entenderem a carga fiscal pelos diferentes factores de produções. Desde que aplicadas indiscriminadamente a todas as empresas e a todas as produções, não constituem auxílios estatais:
 - as medidas fiscais de carácter puramente técnico (por exemplo, fixação das taxas de tributação, regras de depreciação e amortização, disposições com vista a evitar a dupla tributação ou a evasão fiscal),

⁽⁴⁾ Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias proferido no processo 248/84, Alemanha/Comissão, Colectânea 1987, 4013.

⁽⁵⁾ Com excepção, no entanto, dos auxílios que preenchem os critérios da regra *de minimis*. Ver secção 12 das presentes orientações.

⁽⁶⁾ Processos apensos C-278/92, C-279/92 e C-280/92, Espanha/Comissão, Colectânea 1994, p. I-4103.

⁽⁷⁾ Processo 102/87, França/Comissão, Colectânea 1988, p. 4067.

⁽⁸⁾ Processo C-142/87, Bélgica/Comissão, Colectânea 1990, p. I-959.

⁽⁹⁾ Processo 173/73, Itália/Comissão, Colectânea 1974, p. 709.

- as medidas que visem objectivos de política económica geral, reduzindo a carga fiscal que onera certos custos de produção (por exemplo, investigação e desenvolvimento, ambiente, formação e emprego).
- (2) O facto de algumas empresas ou sectores beneficiarem mais do que outros de algumas destas medidas fiscais não implica necessariamente que as mesmas sejam abrangidas pelas regras de concorrência em matéria de auxílios estatais. Assim, as medidas destinadas a diminuir a tributação do trabalho em todas as empresas têm um efeito relativamente mais importante nas indústrias com forte intensidade de trabalho do que nas indústrias com forte intensidade de capital, sem que constituam necessariamente auxílios estatais. Do mesmo modo, os incentivos fiscais a favor dos investimentos de carácter ambiental ou nos sectores da investigação e desenvolvimento ou da formação favorecem apenas as empresas que realizam tais investimentos mas, uma vez mais, não constituem necessariamente auxílios estatais.
- (3) Segundo um acórdão do Tribunal de Justiça proferido em 1974, considera-se auxílio estatal qualquer medida destinada a isentar, parcial ou totalmente, as empresas de um determinado sector dos encargos resultantes da aplicação normal do sistema geral, “sem que essa isenção se justifique pela natureza ou pela economia do sistema”. Além disso, o acórdão precisa que “o artigo 92.º (actual artigo 87.º após a alteração — texto aditado) não distingue as intervenções estatais consoante as suas causas ou objectivos, mas define-as em função dos seus efeitos”. Por outro lado, o acórdão salienta ainda que o facto de a medida em causa aproximar os encargos do sector em causa dos encargos dos seus concorrentes noutros Estados-Membros não lhe retira o carácter de auxílio. Estas disparidades entre regimes fiscais não podem ser corrigidas através de medidas unilaterais que visem as empresas mais afectadas por essas disparidades⁽¹⁰⁾.
- (4) O critério principal para a aplicação do n.º 1 do artigo 61.º a uma medida fiscal é, por conseguinte, o facto de essa medida instituir, a favor de determinadas empresas do Estado-Membro, uma excepção à aplicação do sistema fiscal. Por conseguinte, há que determinar em primeiro lugar o regime comum aplicável. Depois, é necessário examinar se a excepção ou as diferenciações no âmbito de tal regime se justificam “pela natureza ou pela economia do sistema” fiscal, isto é, se emanam directamente dos princípios fundadores ou directores do sistema fiscal do Estado-Membro em causa. Se assim não for, a medida constitui um auxílio estatal.

17B.3.2. O critério de selectividade ou de especificidade

- (1) Até ao presente, a experiência a nível da tomada de decisões pela Comissão e pelo Órgão de Fiscalização da EFTA revela que só as medidas cujo âmbito abranja todo o território do país em causa se subtraem ao critério da especificidade estabelecido no n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE. As medidas de carácter regional ou local são susceptíveis de favorecer certas empresas, aplicando-se os princípios enunciados no ponto 17B.3.1 *supra*⁽¹¹⁾. O próprio Acordo EEE considera auxílios as medidas destinadas a promover o desenvolvimento económico de uma região. As alíneas a) e c) do n.º 3 do artigo 61.º prevêem expressamente, para este tipo de auxílios, possibilidades de derrogação ao princípio geral da incompatibilidade estabelecido no n.º 1 do mesmo artigo.
- (2) O Acordo EEE precisa indiscutivelmente que qualquer medida destinada a um sector específico é abrangida pelo n.º 1 do artigo 61.º O n.º 1 do artigo 61.º inclui expressamente a frase “favorecendo (...) certas produções” entre os critérios que determinam a existência de um auxílio sujeito ao controlo do Órgão de Fiscalização. De acordo com a prática e jurisprudência constantes, uma medida fiscal cujo efeito principal consista em favorecer um ou mais sectores de actividade constitui um auxílio. O mesmo se aplica a uma medida que favoreça unicamente os produtos nacionais, exportados⁽¹²⁾. Por outro lado, a Comissão das

⁽¹⁰⁾ Embora os artigos 94.º, 96.º e 97.º (antigos artigos 100.º a 102.º) do Tratado CE confirmem às instituições comunitárias poderes para tomar determinadas acções no que se refere a disparidades entre os regimes fiscais dos Estados-Membros, o Acordo EEE não consagra disposições equivalentes.

⁽¹¹⁾ No caso das contribuições para a segurança social por parte dos trabalhadores na Noruega, o Órgão concluiu que a diferenciação regional das taxas destas contribuições constituíam auxílio estatal na medida em que favoreciam as empresas situadas numa determinada região (Decisão n.º 165/98/COL de 2 de Julho de 1998, JO L 32 de 3.12.1998). A Noruega contestou esta posição e recorreu para o Tribunal da EFTA (Processo E-6/98). Por acórdão de 20 de Maio de 1999, este Tribunal pronunciou-se em favor do Órgão de Fiscalização.

⁽¹²⁾ Processos apensos 6 e 11/69, Comissão/França, Colectânea 1969, p. 561.

Comunidades Europeias e o Órgão de Fiscalização da EFTA entenderam dever considerar auxílio qualquer medida destinada a todos os sectores sujeitos à concorrência internacional⁽¹³⁾. Por conseguinte, uma derrogação à taxa de base do imposto sobre as sociedades a favor de todo um sector da economia constitui, não obstante algumas excepções⁽¹⁴⁾, um auxílio estatal, tal como decidido pela Comissão⁽¹⁵⁾ relativamente a uma medida aplicável ao conjunto do sector da indústria transformadora⁽¹⁶⁾.

- (3) Em vários Estados de EEE, as disposições aplicáveis em matéria fiscal diferem em função do estatuto das empresas. Algumas empresas públicas, por exemplo, beneficiam da isenção dos impostos locais o do imposto sobre as sociedades. Estas regras, que concedem um tratamento privilegiado a empresas com estatuto jurídico de empresa pública e que exercem uma actividade económica, podem constituir auxílios estatais na acepção do artigo 61.º do Acordo EEE.
- (4) Alguns benefícios fiscais são por vezes limitados a certas categorias de empresas, a algumas das suas funções (serviços intragrupo, intermediação ou coordenação) ou a certas produções. Se favorecerem certas empresas ou certas produções, tais benefícios podem constituir auxílios estatais abrangidos pelo n.º 1 do artigo 61.º

17B.3.3. Práticas administrativas discricionárias

- (1) As práticas discricionárias de algumas autoridades fiscais podem também suscitar medidas abrangidas pelo artigo 61.º O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias reconhece que o tratamento discricionário de operadores económicos pode significar que a aplicação individual de uma medida geral assume o carácter de medida selectiva, em especial quando o exercício do poder discricionário ultrapassa a mera gestão de receitas fiscais, em função de critérios objectivos⁽¹⁷⁾.
- (2) Se é verdade que na prática as regras fiscais têm de ser interpretadas, não podem por isso permitir um tratamento discricionário das empresas. Em princípio, qualquer decisão administrativa que se afaste das regras fiscais geralmente aplicáveis para favorecer determinadas empresas dá origem a uma presunção de auxílio estatal e deve ser analisada em pormenor. As decisões administrativas, enquanto procedimentos destinados a fornecer uma simples interpretação das regras gerais, não dão origem, em princípio, a uma presunção de auxílio. No entanto, a falta de transparência das decisões adoptadas pelas administrações e a margem de manobra de que podem por vezes dispor faz presumir que pelo menos é esse o seu efeito nalguns casos. Este facto não impede os Estados-Membros de darem aos seus contribuintes segurança jurídica e previsibilidade quanto à aplicação das regras fiscais gerais.

17B.3.4. Justificação de uma derrogação pela “natureza ou economia do sistema”

- (1) O carácter diferenciado de algumas medidas não significa necessariamente que as mesmas devam ser consideradas auxílios estatais. É o caso das medidas cuja racionalidade económica as torna necessárias ou funcionais em relação à eficácia do sistema fiscal. No entanto, é ao Estado da EFTA que compete fornecer essa justificação.
- (2) A progressividade das taxas do imposto sobre os rendimentos ou sobre os lucros justifica-se pela lógica redistributiva do imposto. A diferenciação do cálculo das amortizações do activo e os métodos de valorização das existências podem ser inerentes aos sistemas fiscais de que fazem parte. Por último, algumas condições podem justificar-se por diferenças objectivas entre contribuintes. Contudo, se a administração fiscal puder fixar, de forma discricionária, períodos de amortização diferentes ou métodos de valorização diferentes, empresa por empresa, sector por sector, existe uma presunção de auxílio. Tal presunção existe igualmente quando a administração fiscal trata as dívidas fiscais numa base casuística, prosseguindo um objectivo distinto da optimização da cobrança das dívidas fiscais da empresa em causa.

⁽¹³⁾ Decisão 97/239/CE da Comissão, de 4 de Dezembro de 1997, relativa ao processo “Maribel bis/er” (JO L 95 de 10.4.1997, p. 25) (actualmente *sub judice*, processo C-75/97). Decisão n.º 16/96/COL do Órgão de Fiscalização da EFTA, de 7 de Fevereiro de 1996, que propõe medidas adequadas relativamente à Islândia no que se refere a auxílios estatais sob a forma de contribuições para a segurança social diferenciadas sectorialmente.

⁽¹⁴⁾ Ver ponto 17B.3.4(5) *infra*.

⁽¹⁵⁾ Decisão da Comissão, de 22 de Julho de 1998, relativa ao caso “Irish Corporation Tax” [SG(98) D/7209], ainda não publicada.

⁽¹⁶⁾ Outros casos em que o Órgão de Fiscalização da EFTA aplicou até ao momento as disposições em matéria de auxílios estatais no domínio do tratamento fiscal incluem: exoneração para as embalagens de vidro do imposto de base sobre embalagens não reutilizáveis de bebidas (auxílio 95-002, JO C 212 de 17.8.1995 e JO L 124 de 23.5.1996), medidas fiscais a favor do sector dos transportes marítimos, Noruega (auxílio 97-001, JO C 337 de 5.11.1998), participação pública nos acordos relativos à construção e ao funcionamento de uma fundição de alumínio em Grundartangi, Islândia (auxílio 97-008 (JO C 337 de 5.11.1998).

⁽¹⁷⁾ Processo C-241/94 (Kimberley Clark Sopalín), França/Comissão, Colectânea 1996, p. I-4551.

- (3) É evidente que não pode ser cobrado qualquer imposto sobre os lucros na ausência dos mesmos. Pode assim justificar-se, pela natureza do sistema fiscal, que as entidades sem fins lucrativos, como as fundações ou associações, sejam especificamente isentas do imposto sobre os lucros se não os podem realmente obter. Além disso, pode igualmente justificar-se, pela natureza do sistema fiscal, que entidades legais, como cooperativas, que distribuem aos seus membros todos os lucros realizados, não sejam tributadas a nível da cooperativa quando o imposto é cobrado a nível dos membros.
- (4) Deve estabelecer-se uma distinção entre, por um lado, os objectivos exógenos atribuídos a um determinado sistema fiscal (em especial, objectivos sociais ou regionais) e, por outro, os objectivos endógenos ao próprio sistema fiscal. De um modo geral, a razão de ser o sistema fiscal consiste em cobrar receitas destinadas a financiar as despesas do Estado. Presume-se que cada empresa paga o imposto uma única vez. É por isso inerente à lógica do sistema fiscal que sejam tomados em consideração os impostos pagos ao Estado onde se situa a residência da empresa para efeitos fiscais. Certas excepções às regras fiscais são, todavia, difíceis de justificar pela lógica do sistema fiscal. É o que acontece, por exemplo, se as empresas não residentes forem tratadas de forma mais favorável do que as empresas residentes ou se forem concedidos benefícios fiscais às sedes das empresas que prestam certos serviços (por exemplo, serviços financeiros) no interior de um grupo.
- (5) Disposições específicas que não incluam um elemento discricionário e que permitam, por exemplo, a determinação do imposto numa base fixa podem justificar-se pela natureza e pela economia do sistema, quando tais disposições têm em conta, nomeadamente, exigências contabilísticas específicas ou a importância do factor fundiário nos activos que são específicos a certos sectores; por conseguinte, estas disposições não constituem auxílios estatais. Por último, a lógica subjacente a certas disposições específicas em matéria de fiscalidade das pequenas e médias empresas é comparável à lógica da progressividade de uma tabela de tributação.

17B.4. **Compatibilidade com os auxílios estatais sob forma de medidas de carácter fiscal com o funcionamento do Acordo EEE**

- (1) Não obstante uma medida fiscal constituir um auxílio abrangido pelo n.º 1 do artigo 61.º, pode beneficiar, tal como os auxílios concedidos sob outras formas, de uma das derrogações ao princípio de incompatibilidade com o funcionamento do Acordo EEE previstas nos n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo. Além disso, quando o beneficiário, quer se trate de uma empresa privada ou pública, foi encarregado pelo Estado da gestão de serviços de interesse económico geral, o auxílio pode igualmente beneficiar das derrogações previstas no artigo 59.º do acordo.
- (2) O Órgão não pode, contudo, autorizar auxílios que se revelem contrários às regras do acordo, nomeadamente as referentes à proibição de discriminações e de práticas fiscais discriminatórias, bem como ao direito de estabelecimento. Tais aspectos do auxílio podem, em paralelo, ser objecto de um processo distinto por força do artigo 31.º do Acordo de Fiscalização e de Tribunal. Como se infere da jurisprudência, os aspectos de um auxílio indissociáveis do objecto desse auxílio e que violam outras disposições específicas do acordo que não as regras em matéria de auxílios estatais devem contudo ser examinados à luz do procedimento previsto no artigo 1.º do Protocolo 3 do Acordo de Fiscalização e de Tribunal, no âmbito de um exame global da compatibilidade ou incompatibilidade do auxílio.
- (3) Quando é concedido um auxílio fiscal para incentivar as empresas a realizarem determinados projectos específicos (nomeadamente de investimento) e a sua intensidade for limitada, em termos de custos de realização de tais projectos, esse auxílio em nada se distingue de um subsídio e pode ser tratado como tal. Não obstante, essas disposições devem estabelecer regras suficientemente transparentes para que seja possível quantificar o benefício recebido.
- (4) Na maioria dos casos, contudo, as disposições relativas a reduções fiscais têm carácter geral: não estão ligadas à realização de projectos específicos e reduzem as despesas correntes da empresa sem que, no âmbito do exame *ex ante* pelo Órgão de Fiscalização, seja possível quantificar com precisão os montantes em causa. Estas medidas constituem "auxílios ao funcionamento", que são em princípio proibidos. Actualmente o Órgão só autoriza estes auxílios excepcionalmente e em certas condições, por exemplo, no sector da construção naval e certos tipos de auxílios à protecção do ambiente bem como em regiões que

beneficiam da derrogação prevista na alínea a) do n.º 3 do artigo 61.º, desde que devidamente justificados e proporcionais às desvantagens que se propõem corrigir. Em princípio (excepção feita às duas categorias de auxílio referidas *infra*), devem ser degressivos e limitados no tempo. Actualmente, podem igualmente ser autorizados auxílios ao funcionamento sob forma de auxílios ao transporte em certas regiões nórdicas escassamente povoadas e francamente desfavorecidas em termos de acessibilidade. Os auxílios ao funcionamento não podem ser autorizados quando constituem auxílios à exportação entre partes contratantes. No que se refere aos auxílios estatais ao sector dos transportes marítimos, são aplicáveis regras sectoriais específicas.

- (5) Para poderem ser considerados compatíveis com o funcionamento do Acordo EEE, o Órgão de Fiscalização, os auxílios destinados a favorecer o desenvolvimento económico de determinadas regiões devem ser proporcionais e orientados para os objectivos pretendidos. Para efeitos de concessão de uma derrogação com base em critérios regionais, o Órgão de Fiscalização deve assegurar-se, em especial, que as medidas em causa:
- contribuem para o desenvolvimento regional e incidem sobre actividades com impacte local. O estabelecimento de actividades *off-shore*, na medida em que as suas externalidades sobre a economia local sejam reduzidas, não contribui, em princípio, suficientemente para o desenvolvimento dessa economia,
 - correspondem a desvantagens regionais reais. É discutível a existência de desvantagens regionais reais envolvidas em actividades em que os custos adicionais têm uma incidência reduzida, como por exemplo os custos de transporte no caso de actividades ligadas a financiamentos, que facilitam a evasão fiscal,
 - são examinadas no contexto do EEE. A este respeito, o Órgão de Fiscalização deve tomar em consideração eventuais repercussões negativas dessas tais medidas sobre o comércio entre as partes contratantes.

17B.5. **Procedimentos**

- (1) Nos termos do n.º 3 do artigo 1.º do Protocolo 3 do Acordo de Fiscalização e de Tribunal, os Estados da EFTA devem notificar ao Órgão de Fiscalização todos os projectos de concessão ou alteração de auxílios e abster-se de executar estes projectos sem a aprovação prévia do Órgão de Fiscalização. Este procedimento aplica-se a todos os auxílios, incluindo os auxílios de carácter fiscal.
- (2) Sempre que verificar que um auxílio estatal aplicado em violação desta regra não pode beneficiar de qualquer das derrogações previstas no acordo, sendo por conseguinte incompatível com o funcionamento do acordo, o Órgão de Fiscalização exige ao Estado da EFTA que o recupere, salvo se esta exigência se revelar contrária a um princípio geral do direito do EEE, em especial à confiança legítima que o comportamento do Órgão pode suscitar. No caso de um auxílio estatal sob a forma de medida de carácter fiscal, o montante a recuperar é calculado com base numa comparação entre o imposto efectivamente pago e aquele que deveria ter sido pago se tivesse sido aplicada a regra geral. A este montante de base são acrescidos juros. A taxa de juro a aplicar corresponde à taxa de juro de referência calculada com base nas disposições previstas na secção 33.2 das presentes orientações.
- (3) Nos termos do n.º 1 do artigo 1.º do Protocolo 3 do Acordo de Fiscalização e de Tribunal, o Órgão procede, em colaboração com os Estados da EFTA, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados. Esse exame incide igualmente sobre auxílios estatais sob a forma de medidas de carácter fiscal. Por forma a permitir esse exame, os Estados da EFTA devem apresentar anualmente ao Órgão de Fiscalização relatórios sobre os regimes de auxílios estatais existentes. No caso de reduções fiscais ou de isenção parcial ou total de impostos, os relatórios devem fornecer uma estimativa das perdas de receitas orçamentais. Na sequência deste exame, o Órgão de Fiscalização pode, se considerar que o regime não é ou deixou de ser compatível com o Acordo EEE, propor ao Estado da EFTA que o altere ou suprima.

17B.6. **Aplicação**

- (1) O Órgão de Fiscalização examina, com base nas orientações definidas na presente secção e a partir da sua publicação, os projectos de auxílios fiscais que lhe forem notificados e dos auxílios fiscais aplicados ilegalmente nos Estados da EFTA. Procede, igualmente, ao exame dos regimes de auxílios existentes. As presentes orientações tem carácter indicativo, não sendo de forma alguma exaustivas. O Órgão de Fiscalização tomará em consideração as circunstâncias específicas de cada caso.
- (2) O Órgão de Fiscalização reexamina a aplicação das orientações da presente secção dois anos após a sua publicação.»