

2. RESEÑAS DE TESIS DOCTORALES

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA

Por la Dra. MARÍA EMILIA RAPOSO

FECHA DE LA LECTURA: 4/12/2002

DIRECTOR DE LA TESIS:

Dr. D. ISAAC MERINO JARA.

MIEMBROS DEL TRIBUNAL:

Presidente:

Dr. D. CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ.

Secretaria:

Dra. D.^a MANUELA ESLAVA RODRÍGUEZ.

Vocales:

Dra. D.^a PILAR BLANCO MORALES.

Dr. D. ALFONSO M. GARCÍA MONCO LIMONES.

Dr. D. JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN.

CALIFICACIÓN: Sobresaliente *Cum Laude* (por Unanimidad).

A harmonização fiscal não representa um fim em si mesma nem se conta entre os objectivos perseguidos pelo ordenamento comunitário. É o que resulta da letra da lei. Na verdade o art. 3.º alínea h do Tratado pressupõe uma aproximação das diferentes legislações, incluídas as fiscais, dos Estados-membros, embora só na medida em que este seja necessário para o bom funcionamento do mercado comum.

Como é sabido, o carácter instrumental da harmonização fiscal revelou-se como um elemento frequentemente perturbador dos objectivos comunitários em virtude da diversidade impositiva por parte dos Estados-membros. Assim, rapidamente se constatou que a ideia de um Mercado Único necessitava da supressão das fronteiras fiscais. Deste modo, o art. 93.º (anterior art. 99.º) do Tratado da União representa de forma específica o fundamento jurídico da harmonização da tributação indirecta.

No que respeita à fiscalidade directa, o princípio da subsidiariedade é o critério seguido no âmbito comunitário. Na realidade, sendo, esta matéria, da competência dos Estados-membros, a harmonização apenas se mostra oportuna

quando se verifique uma distorção dos objectivos e liberdades estabelecidas no Tratado (art. 94.º, anterior art. 100.º T.C.E.E.). Com efeito, a intervenção dos Estados-membros neste âmbito tem vindo a apresentar uma dupla vertente: a vertente negativa e a vertente positiva. Por um lado, através da confrontação da actuação em matéria fiscal por parte dos Estados-membros face aos princípios e liberdades comunitárias (não discriminação, prestação de serviços, liberdade de estabelecimento, circulação de capitais e circulação de trabalhadores), e por outro lado, mediante o estabelecimento e implementação de medidas normativas destinadas a estabelecer a neutralidade fiscal daquelas operações económicas em que intervenham operadores situados em diferentes Estados da União. É evidente que, a dita neutralidade deverá passar pelo afastamento, ou atenuação, dos efeitos da territorialidade fiscal, isto é evitar a acumulação de um duplo poder de tributação sobre as operações ocorridas em diferentes Estados-membros.

A tarefa de neutralidade da dupla tributação em matéria fiscal, é incrementada no próprio Tratado C.E.E. (art. 293.º, anterior art. 220.º) e figura como objectivo primordial dos Convénios bilaterais para tal efeito estabelecidos entre os diversos Estados-membros.

Ora, a celebração dos Convénios bilaterais é uma manifestação do princípio de competência dos Estados-membros, a qual determina conseqüentemente a subsidiariedade do Direito Comunitário em matéria de imposição directa admitida, aliás, por via do disposto no próprio artigo 293.º do Tratado. Ainda assim, tal não significa que a provisão contida nos Convénios fique fora do âmbito do Direito Comunitário. Tão pouco os Convénios resolvem as possíveis incertezas que a nível jurídico possam suscitar a interacção de ambos os corpos de normas. Este é precisamente o ponto que tem vindo a revelar-se como principal fricção entre ambos os ordenamentos jurídicos: a interdição de discriminação em função da residência contida no art. 12.º do Tratado C.E.E. (anterior art. 6.º).

A discriminação fiscal entre residentes e não residentes no âmbito comunitário tem colocado algumas questões importantes. Assim, o reconheceu o T.J.C.E. ao determinar os critérios aferidores da contrariedade das medidas discriminatórias ao ordenamento comunitário.

Aqui importa assinalar um duplo sentido: de uma parte, a incidência que sobre a discriminação entre residentes e não residentes pressupõe a existência de um (C.D.I.) entre as partes; de outra parte, apurar até onde é admitida a chamada «Discriminação horizontal», ou seja, aquela discriminação que se detecta entre não residentes comunitários aos quais é atribuído tratamento diferente entre si, em razão dos diferentes Convénios de Dupla Tributação celebrados entre o Estado da fonte e seus respectivos Estados de residência.

De qualquer modo, podemos afirmar que a natureza política da harmonização da fiscalidade directa domina todo o entendimento perfilhado em torno desta questão. Ainda que oportuna e necessária do ponto de vista da integração

européia a união fiscal reveste um cariz de verdadeira ameaça à soberania fiscal dos Estados-membros, sobretudo por constituir um mecanismo de consolidação da União Económica e Monetária.

É o ordenamento jurídico comunitário que define a dimensão e alcance da harmonização da fiscalidade ainda que neste exercício não possa perder-se de vista a realidade nacional dos Estados-membros que compõem a União Europeia. Esta a razão pela qual o Parlamento Europeu ocupa um papel activo nas decisões normativas da União de reflexos directos nos parlamentos nacionais aos quais esta reservada a materialização das medidas criadas e cujo desempenho contribui para a dualidade supranacional e interna desta matéria.

O receio de uma excessiva dependência do poder decisório europeu fez desenvolver mecanismos de defesa por parte dos Estados-membros através dos quais se delimitam com mais ou menos eficácia os contornos de uma harmonização mínima que sustente a integração europeia mas não estrangule a dinâmica da liberdade de circulação de capitais, de empresas, de pessoas.

A fim de evitar divergências entre os ordenamentos tributários internos e a própria dispersão das medidas harmonizadoras comunitárias seria desejável a criação de um modelo fiscal único capaz de articular o particular e o geral, ou seja, susceptível de alcançar o equilíbrio entre os interesses nacionais e as políticas comunitárias na esteira dos princípios da proporcionalidade e subsidiariedade.

Para o efeito não parece despidendo a criação de uma convenção fiscal multilateral, de aplicação sujeita ao controlo comunitário, que coordene as medidas fiscais de aplicação sobretudo ao cidadão transfronteiriço cuja bipolarização contributiva comporta via de regra dupla tributação.

Da mesma forma a carga fiscal sobre o trabalho nomeadamente dos rendimentos das pessoas singulares e as contribuições para segurança social devem merecer um acrescido respeito por parte da União quanto às suas exigências harmonizadoras por espelharem ambos a dimensão social e cultural de cada Estado-membro. Devem pois ser o resultado da expressão normativa interna.

O imposto sobre o rendimento das sociedades e a *tributação dos rendimentos de capitais*, dada a tendência progressiva de uma menor incidência fiscal, deve ver assegurada a harmonização em questões de especial relevo, nomeadamente no âmbito da articulação do imposto sobre pessoas singulares e colectivas, da base tributável, da mobilidade e expansão de todas as empresas comunitárias no espaço da União, dos lucros e investimentos sociais, das taxas aplicadas na retenção na fonte, dos critérios negociais entre os Estados-membros e destes com países terceiros.

A harmonização deve garantir a repartição dos poderes fiscais entre os Estados-membros com vista ao seu fortalecimento nas relações entre si e perante os Estados terceiros à União.

A harmonização deverá merecer, em suma, um tratamento reestruturante de forma a maximizar o imposto pela via da racionalização dos sistemas fiscais e com vista à sua eficácia e equidade tributária e sobretudo dinamize o mercado da União pela via da competitividade e produtividade.