

JURISMAT

Revista Jurídica do Instituto Superior Manuel Teixeira Gomes

N.º 13 – PORTIMÃO – MAIO 2021

Ficha Técnica

Título: JURISMAT – Revista Jurídica | Law Review – N.º 13
Director: Alberto de Sá e Mello
Edição: Centro de Estudos Avançados em Direito Francisco Suárez (ISMAT / ULHT / ULP)
Instituto Superior Manuel Teixeira Gomes
Rua Dr. Estêvão de Vasconcleos, 33 A
8500-656 Portimão
PORTUGAL

Edição on-line: <https://recil.grupolusofona.pt/>
Catalogação: Latindex – folio 24241
Correspondência: info@ismat.pt
Data: Maio 2021
Tiragem: 100 exemplares
ISSN: 2182-6900

ÍNDICE

PALAVRAS DE ABERTURA	7
ARTIGOS	11
MARCOS EHRHARDT JR. & GABRIELA BUARQUE PEREIRA SILVA Contratos e Algoritmos: Alocação de Riscos, Discriminação e Necessidade de Supervisão por Humanos	13
CRISTINA ALVES BRAAMCAMP SOBRAL Novos Paradigmas do Direito	43
CARLOS FRAGA Sobre a Independência e Responsabilidade dos Juízes no Liberalismo (1820-1926)	61
ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA Lugar de José Frederico Laranjo no Krausismo Jurídico Português	81
M ^a TERESA CARRANCHO HERRERO La Necesaria Protección de los Bienes Culturales Inmuebles	93
MARIA DOS PRAZERES BELEZA Os Créditos compensatórios como reposição do equilíbrio entre os ex-cônjuges, em caso de divórcio	117
CATARINA SALGADO A residência alternada: melhor dos dois mundos... ou nem por isso...	135
HUGO CUNHA LANÇA Os Direitos dos Animais – efabulação ou realidade?	151
JOÃO ALMEIDA VIDAL Plataformas digitais de alojamento: uma análise luso-espanhola sob a perspectiva da responsabilidade civil	181
JOAQUÍN GARCÍA MURCIA, IVÁN ANTONIO RODRIGUEZ CARDO & DIEGO ÁLVAREZ ALONSO La prestación de trabajo a través de plataformas digitales en el sistema español: A propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de Septiembre de 2020	221
JOSÉ ANTÓNIO LOPES COELHO Breve apreciação sobre o desemprego atual	243
YOUNESS BENDAHDANE Entreprises : De quelques aspects des risques juridiques à l’heure du COVID	265

MARIA DE FÁTIMA CABRITA MENDES	
A Proposta da Comissão Europeia – <i>Digital Markets Act</i> : Eficácia para a resolução dos efeitos lesivos originados pelos gigantes tecnológicos na União Europeia	273
MARIA MIGUEL CARVALHO	
O pedido de registo de marcas «COVID»	295
ALBERTO DE SÁ E MELLO	
O direito exclusivo dos autores e as exceções a favor de bibliotecas, museus, arquivos e demais instituições culturais – Estudo de Direito Comparado dos regimes português e espanhol – Uma proposta para a transposição dos artigos 6.º a 8.º da Directiva 2019/790 (UE)	317
VÍTOR MATOS	
Medidas Cautelares de Polícia para os Crimes Praticados por Meios Informáticos – Dificuldades Inerentes à Prova Digital.....	345
SAÏD AZZI & YOUNESS BENDAHDANE	
La protection pénale de la dissolution de la société en droit marocain	383
JORGE GODINHO	
Arguição da dissertação de doutoramento de António Jorge Rocha Lé, Casinos em Portugal — percursos e alterações (1927-2015), na Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra, em 22 de Fevereiro de 2021	391
ARTIGOS DE ESTUDANTES DO CURSO DE DIREITO DO ISMAT	399
CAROLLINE SOARES	
Vicissitudes no Contrato de Locação – transmissão da posição contratual em âmbito de arrendamento urbano	401
LÚCIA COSTA	
A Venda de Pais a Filhos e Avós a Netos (Uma reflexão sobre o artigo 877º do Código Civil)	417
PEDRO MIGUEL COSTA DE AZEVEDO	
Harmonização Fiscal da Tributação Direta	433
MANUEL CATARINO	
Breve Introdução ao Direito Terrestre do Espaço Exterior	447

Harmonização Fiscal da Tributação Direta

PEDRO MIGUEL COSTA DE AZEVEDO *

Resumo: O objetivo e estratégia da União Europeia passa pela evolução do mercado interno, no sentido de ser o mercado livre mais dinâmico e competitivo do mundo. Contudo, várias barreiras se colocam no caminho desta estratégia, sendo que consideramos a harmonização fiscal da tributação direta uma delas. É facto que, apesar dos esforços por parte da Comissão Europeia e do Conselho neste sentido, a harmonização fiscal no âmbito da tributação direta carece de alguma evolução mais expressiva, ao contrário do que acontece com a tributação indireta. Esta inexistência de uma harmonização fiscal levanta sérios obstáculos no âmbito do exercício de liberdades fundamentais, prejudicando seriamente o funcionamento do mercado interno assim como o cidadão comum. É também um facto que a implementação de medidas fiscais no sentido de uma harmonização na tributação direta belisca seriamente a soberania dos Estados-Membros. Estes, na tentativa de proteção dessa mesma soberania proclamam a vigência do princípio da subsidiariedade para afastar possíveis tentativas da União nessas matérias. Porém, é da nossa opinião de que os Estados-Membros utilizam este princípio como que uma justificação para aplicarem tratamentos distintos aos cidadãos, nomeadamente entre residentes e não residentes, colocando em causa liberdades fundamentais como o direito de estabelecimento e a livre circulação de capitais. Contudo, é de referir a evolução da harmonização fiscal na União Europeia e as suas inúmeras tentativas, comunicações e relatórios elaborados pela própria União, de modo a diminuir as desigualdades fiscais entre os Estados-Membros e aproximar as legislações.

JURISMAT, Portimão, 2021, n.º 13, pp. 433-445.

* Estudante do curso de Direito do ISMAT.

Palavras-chave: Harmonização Fiscal; Direito Fiscal; Impostos Diretos; Impostos Indiretos; União Europeia; Liberdades Fundamentais; Livre Circulação de Capitais; Direito de Estabelecimento; TJUE; Estados-Membros.

Sumário: 1. Introdução; 2. O Sistema Fiscal Português; 2.1. A Tributação Direta e a Tributação Indireta; 2.2. O Direito da União Europeia Enquanto Fonte de Direito Fiscal; 2.3. O Princípio da Subsidiariedade e o Princípio da Integração; 2.4. O Princípio da Não Discriminação; 3. A Harmonização Fiscal da Tributação Direta na União Europeia; 3.1. O Instrumento Jurídico para a sua implementação: A Diretiva; 3.2. A Soberania Fiscal e as Liberdades Fundamentais; 3.3. Obstáculos inerentes à inexistência de uma Harmonização Fiscal na Tributação Direta; 4. A Evolução da Harmonização Fiscal da Tributação Direta; 5. Conclusão;

1. Introdução

Desde os primórdios da União Europeia que a tributação direta tem carecido de alguma evolução no âmbito de uma harmonização fiscal, quando comparada com a tributação indireta.

Segundo alguns autores e, salvo melhor opinião, parece-nos que a ausência de avanços nesta matéria se deve essencialmente a três fatores. O facto de os tratados não preverem taxativamente esta matéria, a necessidade de uma unanimidade por parte dos Estados-Membros em sede de matérias fiscais, devido à existência de vinte e sete sistemas fiscais distintos e, por último, a perda do último reduto da soberania por parte dos Estados-Membros para com a União Europeia.

Contudo, a Comissão Europeia, tem vindo ao longo dos anos a apresentar algumas propostas no âmbito de uma harmonização fiscal na tributação direta. Coloca-se, assim, a questão de quais os obstáculos da inexistência de uma harmonização fiscal na tributação direta e quais os benefícios inerentes à mesma, sendo o objetivo deste estudo providenciar uma possível resposta a estas questões.

A verdade é que estas questões surgem no âmbito do exercício das liberdades fundamentais da União Europeia, designadamente na liberdade de circulação de capitais e na liberdade de estabelecimento. E, apesar dos prenúncios reiterados por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), frisando esta matéria como uma competência exclusiva dos Estados-Membros, tal não significa que as disposições comunitárias sejam completamente alheias a este assunto, especialmente quando

estamos perante uma questão de implementação de mercado comum europeu e exercícios de liberdades fundamentais comunitárias.

Embora a manifestação dos Estados-Membros, relativamente a uma harmonização fiscal na tributação direta, seja no sentido de não ser algo prioritário, reivindicando, tal como anteriormente referido, a regra da unanimidade e o princípio da subsidiariedade como travões à aplicação de medidas nessas matérias, o facto é que, salvo melhor opinião, o funcionamento e a contínua construção do mercado interno na União Europeia parece-nos carecer exatamente dessa harmonização. Sendo certo que a Comissão tem envidado esforços ao longo do tempo para a implementação destas medidas que representam, em nossa opinião, o próximo passo no processo de integração na União Europeia.

2. O Sistema Fiscal Português

Antes de nos debruçarmos sobre o sistema fiscal Português, importa enunciar um conceito de sistema fiscal *per se*, isto é, enunciar um conceito daquele que parece ser um universo multifacetado de tributos. Deste modo, o sistema fiscal é, citando o autor José Casalta Nabais:

«...o sistema dos tributos que sejam de considerar impostos de um ponto de vista jurídico-constitucional, ou seja, os impostos vistos como um conjunto dotado duma dada articulação ou estrutura interna».¹

No sistema fiscal Português, a Constituição é, sem discussão, a primordial fonte de normas fiscais. O nosso sistema fiscal é indubitavelmente construído e moldado a partir da chamada constituição fiscal, através do conjunto de princípios constitucionais que visam disciplinar os limites da tributação aos contribuintes, limites de carácter formal e carácter material. Importa, contudo, referir que o conceito racional de lei ligado ao Estado de Direito liberal oitocentista visava, quase como que exclusivamente, a tutela dos contribuintes face ao poder tributário. Tentando um resguardo dos mesmos e dos seus direitos, liberdades e garantias de uma opressão por parte da lei fiscal, onde as vertentes iluministas, apoiadas na razão e bem comum, constituíram o produto de fundamento para a criação de leis fiscais. Existindo assim uma ligação aos princípios de carácter formal dos dias de hoje, como o princípio da legalidade fiscal que, assente no conceito racional de lei, assegura o adequado processo de criação e instituição de tributos.

Contudo, tal como acontece com a generalidade das constituições, a nossa também não faz qualquer referência ao carácter fiscal do Estado. No entanto, o atual conceito

¹ José Casalta Nabais; *Direito Fiscal*; 11ª Edição; Editora Almedina; Coimbra; 2019; pág. 54.

de Estado moderno assume-se, em todo o lado, como um Estado fiscal, isto é, um Estado com suporte financeiro assente na figura dos impostos. Deste modo, e face ao exposto anteriormente, o conceito de Estado fiscal não se contrapõe ao conceito de Estado de direito, visto que o próprio Estado fiscal, segundo o autor José Casalta Nabais, assenta essencialmente numa perspetiva de concretização do princípio da liberdade, apresentando os impostos como um preço a pagar pela sociedade existente na atualidade, uma sociedade assente no conhecimento dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos.

2.1. A Tributação Direta e a Tributação Indireta

No sistema fiscal existem dois tipos de tributação, os impostos diretos e os impostos indiretos. Todavia, vários são os critérios que fundamentam a sua existência e distinção, não existindo qualquer unanimidade quanto ao critério mais adequado.

Não obstante, se abordarmos esta dicotomia sobre o prisma de critério do objeto, podemos admitir que os impostos diretos incidem sobre manifestações imediatas de capacidade contributiva. Ou seja, incidem sobre o rendimento ou o património do sujeito passivo, enquanto os impostos indiretos debruçam-se sobre manifestações mediatas de capacidade contributiva, os impostos sobre o consumo são um exemplo deste tipo de manifestação.²

Por outro lado, ao aludirmos sobre o critério económico³ em sentido estrito ou da contabilidade nacional, estamos perante um critério que tem em conta a natureza económica dos impostos, isto é, o seu impacto ou integração nos custos das empresas. Deste modo, são impostos diretos aqueles que não constituem custos de produção das empresas e, em contrapartida, aqueles impostos que constituem custos de produção das empresas designam-se por impostos indiretos.

Portanto, uma vez que os impostos diretos não integram os preços dos bens e serviços fornecidos pelas empresas, não são tidos em conta para o apuramento do produto e rendimento nacionais. Algo que acontece com os impostos indiretos, visto que integram os anteriormente referidos preços e assim, são deduzidos ao produto nacional para apurar o respetivo rendimento. Ora, se o rendimento nacional é igual ao produto nacional menos os impostos sobre o consumo, então podemos admitir, salvo melhor opinião, que os impostos indiretos são efetivamente impostos sobre o consumo.

² Jónatas Machado e Paulo Costa; *Manual de Direito Fiscal perspetiva multinível*; 3ª Edição; Almedina; Coimbra; 2019, pág. 14.

³ José Casalta Nabais, ob. cit., págs. 62 a 68.

Importa, no entanto, reconhecer qual dos critérios enunciados anteriormente, embora existam outros tantos, é adotado pelo nosso sistema fiscal. Segundo o autor José Casalta Nabais a dicotomia dos impostos diretos e indiretos assenta em cinco disposições legais vigentes no ordenamento português: a classificação orçamental das receitas fiscais; o número 1 do artigo 763.º do CC, o número 1 do artigo 254.º da CRP; nos artigos 112.º e 113.º do TFUE; e nos números 1 e 2 do artigo 6.º da LGT, onde se encontra a contraposição da tributação direta e indireta.

Ao analisarmos estas cinco disposições diferentes, concluímos que o ordenamento jurídico-fiscal português assenta em diversos critérios distintos, uma vez que intrinsecamente ligada a classificação orçamental de receitas fiscais encontra-se o critério da contabilidade nacional. Ao passo que no que diz respeito ao número 1 do artigo 763.º do CC, entende a doutrina que o critério jurídico⁴ é a base da sua criação. Ou seja, o critério que tem por base o tipo de relação jurídica fonte da obrigação de imposto, isto é, na figura instantânea ou duradoura do facto tributário, estabelecendo assim uma relação direta dos impostos diretos e indiretos aos impostos periódicos e impostos de obrigação única.

Relativamente aos artigos 112.º e 113.º do TFUE, artigos estes que têm por objetivo a harmonização de legislações nacionais em matéria fiscal, nomeadamente à tributação da despesa que, segundo o mesmo autor, tem particular importância no estabelecimento e realização do mercado interno. Ora, tendo em conta o objetivo dos dois artigos mencionados, podemos admitir que também aqui se encontra presente o critério da contabilidade nacional.

Por fim, a dicotomia mencionada nos números 1 e 2 do artigo 6.º da LGT. Tendo em conta o tipificado nestas normas, no que diz respeito a cada uma das tributações, salvo melhor opinião, estamos perante o primeiro critério mencionado, no qual se contrapõe a tributação do rendimento e do património do sujeito passivo (tributação direta) à tributação do consumo (tributação indireta).

2.2. O Direito da União Europeia enquanto fonte de Direito Fiscal

O Direito da União Europeia constitui uma fonte cada vez mais relevante do direito fiscal. Segundo o autor José Casalta Nabais, podemos admitir a existência de um direito fiscal europeu subdividido em dois segmentos, o direito fiscal europeu próprio⁵ e o direito fiscal europeu interestadual.

Quando falamos de direito fiscal europeu próprio, falamos daquele direito fiscal que disciplina a tributação própria europeia, ou seja, disciplina os tributos inerentes à

⁴ José Casalta Nabais; *ob. cit.*; págs. 66 e 67.

⁵ José Casalta Nabais; *ob. cit.*; págs. 179 e 180.

pauta aduaneira comum da União, os impostos sobre os funcionários europeus, a tributação compensadora e os impostos niveladores agrícolas. Contudo, se no que diz respeito aos funcionários comunitários o imposto encontra-se ligado ao direito comunitário. Na pauta aduaneira comum, e no que diz respeito à tributação compensadora a disciplina jurídica cabe aos Estados-Membros, uma vez que, embora a sua gestão seja da titularidade da União, a mesma é exercida pelos Estados-Membros.

Por outro lado, relativamente ao direito fiscal europeu interestadual, encontramos aquela que é a harmonização fiscal entre os Estados-Membros referente a impostos que continuam a ser considerados como sendo impostos nacionais, como é o exemplo da tributação indireta, ou seja, o IVA e outros impostos especiais sobre os consumos respeitantes ao tabaco, bebidas alcoólicas e produtos petrolíferos, conforme o disposto nos artigos 112.º e 113.º do TFUE por razões que se prendem com o funcionamento e realização do mercado interno.

2.3. O Princípio da Subsidiariedade e o Princípio da Integração

O Princípio da Subsidiariedade⁶ tem como finalidade geral garantir um grau de autonomia a uma autoridade hierarquicamente superior, implicando uma repartição de competências entre diversos níveis de poder. Este princípio constitui a base institucional dos Estados com uma estrutura federal.

Aplicado ao contexto da União Europeia para com o Estado Português, enquanto Estado-Membro, este princípio serve de critério regulador para o exercício de competências, isto é, exclui a intervenção da União quando a matéria pode ser regulamentada de modo eficaz ao nível dos Estados-Membros e, confere à União Europeia a legitimidade de poder exercer poderes quando os objetivos de uma determinada ação não poderem ser realizados de modo satisfatório pelos Estados-Membros.

Para a aplicação deste princípio, nos termos do artigo 5º, número 3 do TUE, deverão estar preenchidos três critérios. A matéria em questão não deverá ser da competência exclusiva da União, os objetivos em questão não podem ser alcançados de modo eficaz pelos Estados-Membros e a intervenção por parte da União deverá trazer valor acrescentado. Com base nos critérios anteriores, e sendo a matéria fiscal uma matéria entendida como sendo da competência dos Estados-Membros, estes reivindicam o referido princípio numa tentativa de afastar qualquer intervenção da União e justificar um tratamento não uniforme de residentes e não residentes em matérias de fiscalidade direta.⁷

⁶ Jónatas Machado; *Direito da União Europeia*; 3ª Edição; Gestlegal; Coimbra; págs. 96 e 97.

⁷ Maria Matilde Lavouras; *Harmonização Fiscal e Liberdade de Circulação de Capitais na UE*; Boletim de Ciências Económicas; Volume LI; 2008; págs. 217-220.

Por outro lado, a União Europeia visa como principal pilar o princípio da integração⁸, onde as partes se unem cada vez mais em prol de uma entidade supranacional. Sendo normal os avanços por parte da mesma, numa tentativa de aproximação dos sistemas fiscais dos vinte e sete países.

Deste modo, e salvo melhor opinião, parece-nos existir uma colisão entre estes dois princípios quando estamos perante matérias fiscais. Se por um lado os Estados-Membros tentam um afastamento da intervenção da União, evocando o princípio da subsidiariedade como que ultimo reduto para a manutenção daquela que parece ser a sua réstia de soberania. Por outro lado, a União continua a avançar e a pressionar numa medida de aproximar cada vez mais os Estados-Membros com vista a melhorar e assegurar o funcionamento do mercado interno.

2.4. O Princípio da Não Discriminação

O princípio da não discriminação é um dos princípios fundamentais da União Europeia, consagrado no artigo 18º do TFUE, assente no princípio da igualdade no ponto de vista formal, isto é, na igualdade perante a lei.

A tributação direta, não se encontra elencada no TFUE e, em matéria de impostos diretos, verifica-se a inexistência de quaisquer referências relativamente à não discriminação. Sendo reconhecido que um tratamento discriminatório em matéria de tributação direta cria entraves à prossecução dos fins da União, nomeadamente no âmbito da livre circulação de pessoas, serviços e capitais. Deste modo, salvo melhor opinião, parece-nos que uma extensão da não discriminação às matérias fiscais de tributação direta poderia revelar-se essencial para ultrapassar os obstáculos anteriormente referidos e melhor funcionamento do mercado interno.

No campo da jurisprudência, relativamente às liberdades fundamentais elencadas anteriormente, o TJUE tem vindo a estabelecer que os Estados-Membros devem exercer as suas competências com respeito pelo Direito da União Europeia, ou seja, quando perante matéria de liberdades fundamentais, deverão prosseguir pela não discriminação das mesmas.

Deste modo, e salvo melhor opinião, podemos admitir existir uma ligação para com o princípio consagrado no artigo 18.º do TFUE, onde se prevê uma proibição da discriminação em razão da nacionalidade e as liberdades fundamentais. Contudo, nada refere que o mesmo não possa ser aplicado quando não estiverem em causa quaisquer das disposições acima referidas, sendo que o TJUE refere a discriminação como a:

⁸ Jónatas Machado; *ob. cit.*; págs. 90 a 92.

«aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes».⁹

Em suma, e salvo melhor opinião, face ao tratamento fiscal aplicável, parece-nos que a verificação de existência de discriminação por parte do TJUE passa pela comparação de situações concretas relativamente aos sujeitos passivos e, na verificação se essas mesmas situações são comparáveis ou não.

3. A Harmonização Fiscal da Tributação Direta na União Europeia

A harmonização da tributação direta¹⁰ é de complexa implementação dado que existem alguns fatores considerados como entraves à sua existência. Por um lado, a exigência de uma unanimidade por parte dos Estados-Membros em sede de matérias fiscais, tal como dispõem os artigos 113.º ao 115.º do TFUE e, por outro lado, o facto dos Estados-Membros considerarem estas medidas como prejudiciais ou contrárias aos seus interesses, no âmbito da arrecadação de receita fiscal e ao nível de repercussão económica e social.

A harmonização fiscal tem sido desenvolvida por meio de instrumentos jurídicos de carácter vinculativo, ou seja, regulamentos ou diretivas com vista a uma aproximação das legislações nacionais em matéria fiscal. Tentando atenuar algumas dificuldades ou possíveis obstáculos que podem afetar o funcionamento do mercado interno da União¹¹, sendo certo que cada vez que um passo é dado na direção da harmonização fiscal, existe um recuo na soberania dos Estados-Membros. Ressalve-se que é exatamente por esta razão que existe a regra da unanimidade que procura o resguardo da soberania fiscal dos Estados-Membros quando chamados a tomar decisões no processo de integração económica da União.

Para além da regra da unanimidade, os princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade apresentam também restrições à harmonização fiscal da tributação direta. Tornando os desenvolvimentos neste âmbito bastante reduzidos quando comparados com a harmonização fiscal da tributação indireta, levando a uma maior intervenção por parte do TJUE em matérias de tributação direta de onde decorre, segundo o autor José Casalta Nabais, a implementação de harmonização fiscal por via negativa. O autor considera existir um bloqueio aos órgãos legislativos da União no domínio

⁹ Artur José Mendes; *Harmonização da Fiscalidade na EU, Evolução e Perspectivas: A Diretiva da Poupança*; Dissertação para o grau de Mestre em Fiscalidade; Lisboa; 2011; pág. 28.

¹⁰ Artur José Mendes; *ob. cit.*; págs. 33 – 35.

¹¹ Sílvia Maria Oliveira Castro; *A Tributação Direta das Sociedades na União Europeia: Perspectivas Futuras*; Dissertação para o grau de Mestre em Contabilidade; Aveiro; 2015; pág. 7.

fiscal decorrente das restrições anteriormente mencionadas, com especial ênfase da regra da unanimidade.

3.1. O Instrumento Jurídico para a sua implementação: A Diretiva

A diretiva, prevista no número 3 do artigo 288.º do TFUE, é um dos instrumentos jurídicos que estão ao dispor da União na aplicação das suas políticas. As diretivas são o principal instrumento de coordenação e harmonização do direito interno dos Estados-Membros. Este instrumento jurídico tem a particularidade, salvo melhor opinião, de obrigar os Estados-Membros a legislar num determinado sentido, num determinado período de tempo, ou seja, vincula os Estados-Membros aos objetivos fixados, deixando-os com a liberdade de escolha dos meios para os prosseguir.

Para que produza efeitos nos ordenamentos jurídicos internos, a diretiva carece de uma transposição para os mesmos por parte dos Estados-Membros num prazo que normalmente varia entre os seis meses e os dois anos.¹²

Consequentemente, este instrumento jurídico deve assumir um carácter geral com o fim de poder ser transposto pelos vinte e sete Estados-Membros, representando desta forma um reforço do princípio do respeito pela identidade nacional dos Estados-Membros. Podendo gerar, contudo, obrigações para os Estados-Membros e também direitos aos particulares.

A diretiva é hoje o instrumento jurídico utilizado pela União Europeia na coordenação e harmonização de normas fiscais.

3.2. A Soberania Fiscal e As Liberdades Fundamentais

Conforme mencionado anteriormente, os Estados-Membros, agarrados à regra da unanimidade principalmente, tentam manter as réstias da sua soberania fiscal obstando aquele que poderia ser um maior dinamismo e desenvolvimento em áreas já existentes, como o exemplo do processo de harmonização fiscal da tributação direta. A sua autonomia em matérias fiscais é baseada no fundamento de obtenção de receita fiscal com vista a um melhoramento da política social, desenvolvimento local e regional. Contudo, não são apenas estas as razões que suportam os argumentos para a manutenção da regra da unanimidade. Também o grande poder decisório do Conselho e os órgãos democraticamente eleitos, vulgo, Parlamento Europeu são fatores em que os Estados-Membros se fundam para manter esta regra, impedindo uma maior abertura nos domínios da harmonização fiscal.¹³

¹² Jónatas Machado; *ob. cit.*; págs. 236-244

¹³ Artur José Mendes; *ob. cit.*; pág. 36

Deste modo, a soberania dos Estados permanece quase como incólume quando em sede de matérias fiscais de tributação direta, não devendo, porém, ser contrária ao Direito da União Europeia. Este facto implica que as mesmas medidas fiscais não podem ser contrárias ao exercício das liberdades fundamentais da União, consagradas no TFUE, nomeadamente a livre circulação de trabalhadores, livre direito de estabelecimento, livre circulação de capitais e livre prestação de serviços.

3.3. Obstáculos inerentes à inexistência de uma Harmonização Fiscal na Tributação Direta

Face ao anteriormente exposto importa agora acrescentar, salvo melhor opinião, que a inexistência de uma harmonização fiscal na tributação direta coloca alguns obstáculos ao funcionamento do mercado interno europeu, assim como o exercício de algumas das liberdades fundamentais, estando principalmente em destaque a liberdade de circulação de capitais e liberdade de estabelecimento. Embora os preceitos presentes nos artigos 112.º e 113.º do TFUE refiram as características de uma harmonização em matéria fiscal, é deixada aos Estados-Membros o poder de decisão para regulamentar os impostos diretos, mantendo a sua soberania nestes aspetos.

A existência de vinte e sete sistemas fiscais distintos cria obstáculos à liberdade de estabelecimento¹⁴ das empresas que pretendem exercer ou exerçam atividade em mais do que um Estado-Membro. Esta realidade gera consequências a nível dos custos de contexto, contrária à posição tomada pela União Europeia, nomeadamente da Presidência do Conselho Europeu de Lisboa de 2000,¹⁵ cujo objetivo era tornar o mercado interno mais amplo, livre e com a economia mais competitiva e dinâmica do mundo, sendo certo que esta mesma postura foi adotada por posteriores Conselhos e reiterada inúmeras vezes através de estudos desenvolvidos pela Comissão, afim de atenuar estas diferenças fiscais e, se possível, eliminá-las.

Por conseguinte, na livre circulação de capitais, prevista nos artigos 63.º a 66.º do TFUE, que visa a proibição de qualquer restrição ao movimento de capitais e aos pagamentos, sejam estes entre Estados-Membros ou entre Estados-Membros para com países terceiros, surge, salvo melhor opinião, outro obstáculo que pode dificultar o funcionamento do mercado interno da União.

Ora, a circulação de capitais é de extrema importância para o funcionamento do mercado interno,¹⁶ mas também para o sistema fiscal, sendo certo que o capital é dotado de grande mobilidade. Assim, a deslocalização do capital para Estados-

¹⁴ Artur José Mendes; *ob. cit.*; pág. 63.

¹⁵ Conclusões da Presidência do Conselho Europeu de Lisboa; 23-24 de Março; Lisboa; págs. 2 e 3.

¹⁶ Maria Matilde Lavouras; *ob. cit.*; págs. 222-227.

Membros com menor carga fiscal, pode dar origem a um aumento de concorrência fiscal entre Estados-Membros, podendo mesmo culminar numa erosão das bases fiscais dos mesmos e num prejuízo da mentalidade fiscal, prejudicando gravemente o mercado interno.

4. A Evolução da Harmonização Fiscal da Tributação Direta

O processo de harmonização na tributação direta tem consistido em várias fases e processos. Com fundamento em alguns relatórios desenvolvidos por grupos de trabalho independentes, por parte de comunicações da Comissão Europeia, e através de aprovações de algumas diretivas por parte do Conselho no domínio da tributação direta relativamente ao imposto sobre as sociedades e sobre particulares (IRC e IRS).

Relativamente à evolução da harmonização na tributação direta, podemos considerar três períodos distintos em três diferentes realidades, quer sociais, quer económicas.

O primeiro período situa-se entre os anos de 1959 e 1990, altura em que a Comissão desenvolve esforços a fim de uma harmonização fiscal na tributação às sociedades. É durante este período que é aprovada a primeira Diretiva, 77/799/CEE, sobre a assistência mútua no domínio dos impostos diretos que visa diminuir a perda de receitas fiscais nos Estados-Membros. O segundo período é compreendido entre os anos de 1990 e 1996, onde se encontram novas linhas de orientação da Comissão Europeia, através de comunicações, assentes na regra da subsidiariedade e na concertação entre a União (CEE à data), os Estados-Membros e as empresas. Por fim, o terceiro período compreende os anos a partir de 1997 até a atualidade, onde tem existido uma perspetiva mais global, com foco na concorrência fiscal prejudicial, com vista a reduzir as distorções existentes na União e as perdas de receita fiscal por parte dos Estados-Membros.

Face ao exposto, importa referir aquele que foi o marco do início do processo de harmonização fiscal, o Relatório Neumark.¹⁷ Visou não apenas a tributação direta, mas também foi aquele onde surgem as principais recomendações para a adoção de um sistema comum de IVA a nível comunitário. Constituído em 1960, este relatório traduz-se num exame geral aos problemas fiscais e financeiros inerentes à construção e afirmação do mercado interno, que serviu para eliminar e atenuar as divergências e disparidades existentes entre Estados-Membros.

Os relatórios posteriores incidiram mais afincadamente na tributação direta, não descurando o disposto no Relatório Neumark. Em 1990 a Comissão decidiu dar um

¹⁷ Artur José Mendes; *ob. cit.*; pág. 40-41.

passo mais arrojado na direção da harmonização fiscal da tributação direta, consultando um grupo de peritos independentes para que estes se pronunciassem sobre as medidas a adotar nesta matéria, este passo culminou na formação do Comité Ruding que deu origem ao Relatório Ruding.¹⁸

Este relatório foi também um marco importante em matéria de harmonização fiscal na tributação direta, com incidência maior nos impostos sobre as sociedades, respeitando o princípio da subsidiariedade e a regra da unanimidade para não ferir a soberania dos Estados-Membros. Tinha como objetivo fornecer uma base para a tomada de decisões da Comissão alusivas às medidas necessárias a serem implementadas sobre esta matéria, no mercado interno. Este Comité viria a apresentar conclusões no sentido de existência de uma origem de distorções nas decisões da localização dos investimentos e de distorções fiscais. Proporcionada pelo facto de existirem diferentes sistemas fiscais dentro da União Europeia, verificando-se assim profundas disparidades na tributação direta do imposto sobre sociedades nos diversos Estados-Membros.

Posteriormente surgem os chamados Relatórios Monti,¹⁹ que assumem alguma importância através de uma análise global da questão fiscal, e não por aspetos parcelares de determinados impostos, culminando na apresentação do chamado código de boa conduta. Ambos os relatórios são vistos pela doutrina como impulsos por parte da Comissão no âmbito da harmonização fiscal da tributação direta, explicitando no primeiro relatório que a regra da unanimidade é considerada demasiado dura para a eliminação das distorções fiscais e ainda, a preocupação pela concorrência fiscal existente entre Estados-Membros e a consequente erosão da receita fiscal.

Hoje, continuam a não existir nos tratados quaisquer disposições sobre competências legislativas no domínio dos impostos diretos, apesar dos avanços por parte dos relatórios. A tributação das sociedades encontra-se alicerçada no artigo 115.º do TFUE que permite apenas a adoção de diretivas para aproximação das várias legislações dos Estados-Membros.

5. Conclusão

Embora ténue, a harmonização fiscal da tributação direta tem sofrido alguma evolução devido aos esforços da Comissão. Com o objetivo de colmatar possíveis problemas que possam surgir e melhorar o funcionamento do mercado interno. Contudo, estes esforços encontram-se ainda longe daquele que poderá ser, salvo melhor opinião, o resultado desejável. De certa forma parece-nos existir um género de im-

¹⁸ Sílvia Maria Oliveira Castro; *ob. cit.*; pág. 17-21.

¹⁹ Sílvia Maria Oliveira Castro; *ob. cit.*; pág. 21-25.

passa quando perante esta matéria. Se por um lado a Comissão pretende continuar a enveredar esforços no processo de integração, tentando uma possível aproximação das legislações fiscais nos Estados-Membros, por outro lado são os próprios Estados-Membros a colocar o principal entrave para que uma possível harmonização fiscal na tributação direta não seja de todo possível. Tendo como principais restrições o princípio da subsidiariedade e a regra da unanimidade, alegando esta como sendo a restrição de soberania existente.

A inexistência expressa nos tratados relativamente a estas matérias fiscais, deixa aos Estados-Membros a discricionariedade de legislar nas mesmas. Não obstante, é certo que a jurisprudência do TJUE demonstra que o caminho desejado poderia ser o oposto. Contudo, é importante referir que estes ideários de harmonização e/ou uniformização estão inerentes às tendências federalistas que, apesar de não terem uma receção favorável por parte dos Estados-Membros, são já visíveis noutros campos jurídicos da União.

Salienta-se ainda o facto da afetação das liberdades fundamentais, nomeadamente a livre circulação de capitais e livre estabelecimento, por parte da inexistência de uma harmonização fiscal na tributação direta. Podendo levar a concorrências fiscais entre Estados-Membros, resultando numa possível erosão da receita fiscal e ainda, disparidades na tributação às empresas quando em exercício de atividade em Estados-Membros diferentes. Com base na interpretação do TJUE, e salvo melhor opinião, parece-nos estar em causa o princípio da não discriminação.

Deste modo, podemos concluir que apesar de existir uma vontade de garantia de um mercado interno amplo, sem barreiras de qualquer espécie e com a economia mais desenvolvida e competitiva do mundo, este tipo de obstáculos presentes representam um enorme entrave ao derradeiro objetivo do mercado interno. Sendo certo que a harmonização fiscal da tributação direta parece-nos na realidade o principal instrumento para o melhoramento e implementação de medidas económicas no mercado interno para colmatar as questões anteriormente levantadas.

Contudo, e face ao anteriormente exposto, não podemos esquecer que na possibilidade de alteração da regra de unanimidade, poderemos ter efetivamente impostos diretos aprovados com votos contra de alguns dos Estados-Membros. O que, neste momento, poderia levantar alguma discórdia e fragmentação da própria União. Coloca-se então a questão de qual seria o comportamento desse mesmo Estado-Membro junto da sua opinião pública.