

A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NA UNIÃO TRIBUTÁRIA. ORIGEM, CONCEITO E DELIMITAÇÃO

Por la Dra. MARIA EMÍLIA RAPOSO
Pró-reitora da universidade independente. Lisboa

Resumo

A ideia de uma política de harmonização fiscal remonta às divergências tributárias sentidas entre os Estados-membros desde a criação do edifício comunitário. As distorções fiscais converteram-se, pois, numa referência obrigatória no desenvolvimento da harmonização.

É complexo o tratamento e configuração da harmonização fiscal, a qual pode ser abordada sob vários aspectos, mercê da sua vasta incidência no ordenamento jurídico comunitário e da sua influência intra estadual pela repercussão interna nos regimes jurídicos, sociais e políticos dos Estados membros comunitários.

Abstract

An idea of a fiscal policy of harmonization remounts to the tributaries divergences hold between the Members-states since the creation of the communitarian building. The fiscal's distortions have been converted, in a obligatory reference for the harmonization development.

It's a very complex treatment and configuration of the fiscal harmonization that can be approach by several aspects, in roll of her vast incidence in the communitarian laws and the huge influence intra states on the behalf of the internal repercussion in the juridical regimes, socials and political of the communitarians Members-states.

SUMARIO

- I. A HARMONIZAÇÃO. SUA ORIGEM E EVOLUÇÃO
 - A) CONSIDERAÇÕES GERAIS
 - B) A HARMONIZAÇÃO FISCAL: SUA ORIGEM E EVOLUÇÃO
 - 1. **A origem do conceito de harmonização fiscal**
 - 2. **Evolução do conceito. As distorções fiscais**
 - 3. **As distorções estruturais impeditivas da integração fiscal**
- II. O CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO FISCAL. SUA DELIMITAÇÃO
 - A) O CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO. CONSIDERAÇÕES GERAIS
 - B) OS CONTORNOS DO CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO
 - C) O CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO FISCAL COMUNITÁRIO
 - D) FIGURAS AFINS AO CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO FISCAL
 - 1. **A Integração Jurídica e a uniformidade jurídica**
 - 2. **A unificação jurídica e coordenação jurídica**
 - E) O CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO NO UNIVERSO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

I. A HARMONIZAÇÃO. SUA ORIGEM E EVOLUÇÃO

A) CONSIDERAÇÕES GERAIS

A ideia de uma política de harmonização fiscal remonta às divergências tributárias sentidas entre os Estados-membros desde a criação do edifício comunitário. As distorções fiscais converteram-se, pois, numa referência obrigatória no desenvolvimento da harmonização, matéria que constituirá o fundamento do nosso estudo.

É complexo o tratamento e configuração da harmonização fiscal, a qual pode ser abordada sob vários aspectos, mercê da sua vasta incidência no ordenamento jurídico comunitário e da sua influência intra estadual pela repercussão interna nos regimes jurídicos, sociais e políticos dos Estados membros comunitários.

Em razão disso, entendemos explanar o tema partindo da sua previsão legislativa comunitária e correspondente tratamento por parte dos respectivos órgãos para, a partir daí, podermos detectar o significado e alcance desta realidade da harmonização tributária no âmbito da Comunidade.

A análise levada a cabo não pode deixar de invocar os princípios e as políticas que inspiram a acção da Comunidade nesta matéria, bem como os mecanismos jurídicos utilizados na sua persecução.

Assim, neste primeiro capítulo iniciaremos o nosso estudo pela evolução do Direito Comunitário Fiscal e a problemática que encerra enquanto origem do conceito de harmonização fiscal comunitária e terminamo-lo com a abordagem do próprio conceito desta categoria.

B) A HARMONIZAÇÃO FISCAL: SUA ORIGEM E EVOLUÇÃO

1. A origem do conceito de harmonização fiscal

Foram inúmeros os projectos de convergência e unificação comunitária até à criação da União Europeia.

Até à criação da Comunidade as opções de actuação para o desenvolvimento comunitário centraram-se em duas vertentes. Ou se criava uma Comunidade política de natureza supranacional com toda a dimensão que um projecto desta dimensão encerra ou se desenvolvia um espaço de integração de políticas económicas que reflectisse uma redução de disparidades no domínio financeiro e uma aproximação de modelos tributários que corrigisse as disparidades provocadas pelos impostos que, dada a sua repercussão sobre os preços, provocam

divergências incompatíveis com a unificação dos mercados e que são um dos maiores obstáculos ao êxito da cooperação económica entre os Estados.

A primeira das opções mostrou-se inviável pelo alto grau de convergência política que exigia. A segunda opção, da integração económica, mostrou-se a mais adequada ao panorama político europeu. A sua adopção trouxe consigo a problemática das distorções fiscais entre os diferentes Estados membros, questão que encerra até ao momento uma das maiores dificuldades da integração¹.

As distorções fiscais apresentam-se como um dos fundamentos da harmonização fiscal e tem merecido por parte das instâncias comunitárias atenção permanente enquanto obstáculo à consecução do Mercado Comum, prioridade das prioridades europeias².

2. Evolução do conceito. As distorções fiscais

A eliminação das distorções fiscais constituem o objectivo primeiro desde o início do processo de harmonização dos ordenamentos tributários dos Estados que compõem a Comunidade. O termo «distorção» veio a converter-se, por isso, num elemento determinante no entendimento da política de harmonização fiscal da Comunidade, de tal sorte que, para lograr o alcance desta, é fundamental concretizar previamente o sentido daquela.

A procura da significação da expressão distorção tem merecido, por parte da doutrina, apurada atenção e alguns estudos têm feito a equivalência entre o tema e outras figuras afins.

Quanto às semelhanças e diferenças estabelecidas com outras expressões destaca-se a comparação com os termos «disparidade» e «desproporção».

As disparidades fiscais geram divergências entre Estados que podem ser ultrapassadas com mero mecanismos tributários de compensação. A desproporção está em regra conotada com desigualdades fruto de oportunidades económicas.

Em benefício da discussão comparativa, sempre se dirá que a distorção encerra um âmbito mais vasto que as suas afins, de forma a que a sua correcção exige «soluciones drásticas que sobrepasan los meros mecanismos de compensación y que se introducen en el marco de la unificación o, al menos la armonización de los sistemas fiscales»³.

¹ Sobre a integração económica ver a abordagem detalhada, da importancia da materia na construção da União Europeia, de López Escudero, Manuel, *Derecho Comunitario Material*, McGraw-Hill, Madrid, 2000, págs. 55 e segs.; sobre a concorrência tributária entre Estados Owens, Jeffrey, *Se necesita la armonización en los procesos de integración económica? La tributación en un contexto de globalización económica*, 32.ª ed., Salvador da Bahía 98, Centro interamericano de Administraciones Tributarias (C.I.A.T.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000, págs. 117 a 119.

² Neste preciso sentido Mata Sierra, M.ª T., *La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 33 e 34.

³ Mata Sierra, M.ª T., *La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea*, cit., pág. 34.

3. As distorções estruturais impeditivas da integração fiscal

Remonta ao Relatório Neumark⁴ a luta contra a eliminação das distorções fiscais, diploma a partir do qual foi desenvolvido a Teoria Da Integração Fiscal Europeia cujo objecto trata dos tipos de distorções e seus mecanismos de eliminação.

As distorções fiscais, identificadas como a fonte de obstáculos à consolidação do Mercado Único, são consideradas como resultado de diferentes fenómenos ocorridos em sede de política fiscal interna dos Estados membros. Alguns deles prendem-se com:

- diferente carga fiscal global de Estado para Estado;
- desigualdade estrutural dos sistemas fiscais;
- desigualdade na estrutura dos gastos públicos.

3.1. *Diferente carga fiscal global de Estado para Estado*

No que diz respeito ao diferente nível de carga fiscal de Estado para Estado entendeu o Comité Fiscal e Financeiro que o mesmo não constituía por si só um obstáculo à criação e desenvolvimento do Mercado Comum porquanto as diferenças encontradas entre os Estados membros não são consideráveis ao ponto de, em razão disso, gerarem migrações de capital e mão de obra. Acresce que aos Estados membros com maior carga fiscal corresponde também melhor e maior prestação por parte do respectivo Estado.

A oscilação concorrencial entre os Estados membros, no entendimento do Comité Fiscal e Financeiro prende-se, não pela diferença do nível da carga fiscal global, mas pelas disparidades quantitativas e qualitativas de determinados impostos.

3.2. *Desigualdade na estrutura das despesas públicas*

Ainda que o Mercado Único pressuponha a unificação dos gastos públicos para os seus membros, é entendimento geral que a dimensão dos gastos públicos não apresenta disparidades entre os Estados membros que mereçam destaque. Apenas são de assinalar as excepções encontradas nos domínios da agricultura e exportações embora a sua natureza esporádica e pontual as relegue para um plano secundário. Este o entendimento seguido pelo Comité Fiscal e Financeiro dirigido por Neumark.

⁴ Relatório Neumark, Comité Fiscal et Financier, *Rapport du Comité Fiscal et Financier*, Luxembourg, Office des Publications Officielles des Communautés Européennes, 1962, págs. 3 e segs. Relatório a que nos limitamos fazer, por ora, uma referência breve. Sobre a sua oportunidade em sede de harmonização tratamos da importância do diploma no Capítulo VIII, As Medidas da Comissão e do Conselho no Domínio Fiscal, Ponto 1.

3.3. *Desigualdade estrutural dos sistemas fiscais*

As desigualdades estruturais dos sistemas fiscais internos dos Estados-membros são motivo de apreensão por parte da Comunidade pois desenvolvem efeitos susceptíveis de contribuir para as distorções da concorrência em geral e em particular sobre determinados produtos no Mercado comuns. O momento da harmonização é uma necessidade à sua boa construção e desenvolvimento.

De qualquer modo, o Comité Fiscal e Financeiro, assinala algumas disparidades no domínio fiscal, sem relevância que impeça a concretização do Mercado Único. O Relatório Neumark baseou a sua posição nos critério de apuramento por si criados, entendendo que, na determinação da importância das desigualdades encontradas nos sistemas fiscais é fundamental conhecer da necessidade, influência e efeitos que cada tributo apresenta sobre os preços e rendas; sendo certo que as distorções estruturais podem resultar da diversidade de impostos existentes ou da diferença de receitas obtidas, reduzindo-se a papel secundário o nível qualitativo dos sistemas fiscais internos. Além disso, contribuem neste domínio as desigualdades encontradas ao nível dos elementos do sistema fiscal como por exemplo ao nível de distribuição da renda, atribuição de maior ou menor importância dos sectores económicos, etc.

Para a eliminação das distorções fiscais o Relatório Neumark veio apontar algumas medidas: os mecanismos de compensação fiscal, a harmonização fiscal e a integração financeira e fiscal plena. O primeiro é o mecanismo menos ambicioso pois não combate as causas das distorções, resume-se a combater os efeitos produzidos pelas mesmas. Com o segundo mecanismo, aquele que trataremos ao longo do trabalho, alcança-se uma integração, embora não plena, das actividades financeiras estatais a partir de medidas dirigidas à eliminação das distorções. O último mecanismo representaria a solução adequada e óptima pois dirige-se a eliminar em definitivo toda e qualquer distorção em razão do nascimento de um sistema fiscal unificado para todos os Estados membros dirigido por uma entidade supranacional à qual todos reconheceriam soberania fiscal.

A primeira e última solução são inviáveis em razão daquela atacar unicamente os efeitos e não as causas da distorções e esta, embora a mais eficaz, decai pela sua extemporaneidade perante o actual panorama europeu. A harmonização fiscal apresenta-se, de momento, como o instrumento mais adequado e capaz de desempenhar o papel transitório até à plena integração económica comunitária.

A plena integração económica criaria de momento problemas de ordem económica e política que tornam esta opção impraticável embora a longo prazo se apresente como a melhor solução na construção europeia tal como surge concebida pelos mentores do projecto comunitário.

Não obstante o cepticismo que grassa em alguns círculos mais conformistas quanto à consecução da integração comunitária entendemos que o actual pro-

cesso comunitário apenas se encontra numa fase transitória cujo fim último será alcançar a plena integração de todos os Estados membros.

A plena integração vai para além da simples harmonização fiscal a qual actua como instrumento no alcance daquele objectivo final fundamental à criação do Mercado Comum Europeu.

A harmonização fiscal, não obstante o seu papel instrumental, tem um interesse fundamental enquanto meio de correcção das distorções fiscais e mecanismo de transição para o alcance da integração plena perseguida pela Comunidade.

Na persecução de tal desiderato a harmonização fiscal ganha uma importância redobrada.

II. O CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO FISCAL. SUA DELIMITAÇÃO

A) O CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO. CONSIDERAÇÕES GERAIS

A existência de duas realidades distintas marca claramente a actuação comunitária em matéria de harmonização fiscal. Temos por um lado o objectivo da Comunidade de eliminar ou minimizar as distorções fiscais e financeiras existentes entre os ordenamentos jurídicos dos Estados membros mediante a criação de políticas de harmonização e por outro, a vontade cautelosa de não interferir na política dos Estados membros, cujo objectivo está dirigido a preservar as características nacionais fruto da evolução histórica de cada um deles⁵.

Este panorama de confronto de interesses tem sido o espectro da evolução da integração europeia dividida entre os particularismos nacionais e os objectivos supranacionais da Comunidade. Por diversas vezes os Estados membros têm feito cerrada oposição aos avanços da integração no sentido de preservação da sua autonomia fiscal. Em razão disso, o desenvolvimento da Comunidade e a persecução dos seus objectivos de integração económica tem sofrido avanços e recuos ao sabor dos interesses nacionais dos seus membros. Deste modo, a evolução comunitária registada até ao momento tem resultado da criação de mecanismos de compromisso estabelecidos entre os Estados membros e a Comunidade, que vão desde a adopção de sistemas de compensação, manifestamente insuficientes e ineficazes na luta contra as distorções fiscais, e um, ainda débil, sistema de integração económica.

Ainda assim, o avanço no sentido de alcançar uma integração plena tem dado passos importantes, embora tímidos.

A realização de critérios prévios à integração plena foram traçados no Relatório Neumark, sendo de realçar o critério da aproximação da fiscalidade

⁵ Sobre a questão das características dos povos numa abordagem crítica ao espaço Lusófono Neves, Fernando Santos, *A Globalização Societal Contemporânea e o Espaço Lusófono, Mitideologias, Realidades e Potencialidades*, edições Universitárias Lusófonas, Lisboa, 2000, págs. 5 e segs.

indirecta, medida seguida em todas as políticas de harmonização traçadas pela Comunidade.

Deste a apresentação do Relatório, no qual se traça uma primeira noção de harmonização fiscal, que o conceito tem vindo a ganhar contornos mais precisos.

Era aí definida a harmonização como o conjunto das «medidas necessárias a estabelecer condições de tributação e gastos semelhantes aos existentes nas economias unificadas». A expressão «semelhantes» não transmite uma precisão dos gastos e condições de tributação apropriadas à harmonização tributária, criando, deste modo, uma incerteza na delimitação das medidas a adoptar e, nesse sentido, uma insegurança de regime susceptível de interpretações contraditórias.

B) OS CONTORNOS DO CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO

A doutrina⁶ tem feito esforços na delimitação do conceito de harmonização estabelecendo três critérios segundo os quais se estabelece os seus contornos.

São eles o critério da igualdade, critério diferencial e critério standart.

De acordo com o critério da igualdade a harmonização fiscal pressupõe todas as medidas que conduzem à adopção de impostos iguais nos Estados membros da Comunidade. É considerado um critério simplista que apresenta riscos de ineficácia, dúvidas sobre os efeitos da equidade aplicada e níveis de desenvolvimento inaceitáveis para os Estados que se integram economicamente. Ainda assim, alguns autores⁷ entendem que se trata do critério apropriado tendo em atenção as vantagens que apresenta perante a inexistência de uma Autoridade Tributária Central. Ora, não devemos esquecer que em sede da maior harmonização fiscal comunitária operada por ora, o imposto IVA, a experiência veio demonstrar os inúmeros problemas que um critério baseado na igualdade pode aportar para os sistemas fiscais nacionais dadas as especificidades próprias de cada um deles.

O critério diferencial baseia-se no desenvolvimento de políticas económicas internas em execução de objectivos fixados aos Estados membros que procuram alcançar o «efeito neto» fiscal e não impostos idênticos em todos os Estados.

O critério standart, estabelece impostos idênticos embora com taxas diferentes. A fixação de objectivos a alcançar pelos Estados membros prende-se com critérios ideais baseados na eficácia e equidade. Este critério tem sido apontado como fonte de possíveis conflitos em razão dos diferentes interesses nacionais em jogo no momento da determinação dos valores da eficácia e equidade. Por

⁶ Veja-se Dossier, D., «Economic Analysis of Tax Harmonization», in *Fiscal Harmonization in Common Markets*, vol. I, *Theory*, ed. C.S., Columbia University Press, New York and London, 1967, págs. 1 e segs. e Mata Sierra, M.^a T., *La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea*, cit., pág. 53.

⁷ É o caso de Kraus, M., «Two Approaches to Tax Harmonization. A Related Rejoinded», *Public Finance*, n.º 4, 1971, págs. 2 e segs.

outro lado, os benefícios alcançados têm contornos gerais e abstractos e não reais e concretos.

A doutrina tem mostrado a sua preferência pelo critério diferencial sobrevalorizando os efeitos deste em detrimento dos outros critérios. Como vantagens deste critério são apontados por um lado os benefícios reais para os Estados integrados e por outro tratar-se de um critério mais amplo que os demais. Em termos de prática comunitária as soluções baseadas na coordenação dos sistemas fiscais, método adoptado por este critério, não exige a perda de soberania dos Estados membros.

Para além da análise tripartida de Dosser, a definição de harmonização fiscal também tem sido estudada segundo outra óptica mais vasta, no sentido de abranger toda a alteração que ocorre em sede de política tributária de um Estado de forma a lograr alcançar os fins de um União Económica ou de um Mercado Comum.

C) O CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO FISCAL COMUNITÁRIO

Independentemente da definição adoptada podemos concluir que a característica que delimita a figura prende-se inequivocamente como o seu carácter instrumental. E partindo dessa premissa consideramos aceitável o entendimento da harmonização enquanto «processo contínuo de adaptação das políticas e dos sistemas fiscais ligados ao desenvolvimento da integração económica»⁸, assim como aceitamos que a harmonização possa configurar-se como «um processo de aproximação progressiva dos sistemas fiscais que conduz à unificação fiscal e deve perseguir, portanto, a supressão daquelas distorções capazes de impedir a realização de um mercado comum ou de qualquer outra forma de cooperação económica internacional»⁹.

D) FIGURAS AFINS AO CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO FISCAL

1. A Integração Jurídica e a uniformidade jurídica

Falamos de integração económica e de integração jurídica mas não de uniformidade jurídica.

A uniformidade jurídica é própria dos sistemas jurídicos unos e, nessa medida, não constitui objectivo da previsão normativa comunitária. Antes se alude, no âmbito do sistema jurídico da União, a «aproximação», «harmonização» ou «coordenação» dos sistemas jurídicos dos Estados-membros da Comunidade Europeia¹⁰.

⁸ Mata Sierra, M.^a T., *La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea*, cit., pág. 55.

⁹ Calle Saiz, R., «La Teoría de la Armonización Fiscal y la Armonización Fiscal europea», *Hacienda Pública Española*, 6/7, Madrid, 1970, pág. 407.

¹⁰ «Las Comunidades Europeas constituyen, en este sentido, una organización de “integración” y no meramente de “cooperación”, como es el caso de la generalidad del resto de las organizaciones

A uniformidade jurídica pressupõe dependência jurídica entre as partes do mesmo todo comum. Ora, a característica fundamental do ordenamento jurídico comunitário é o reconhecimento da autonomia normativa dos diferentes Estados-membros cuja harmonização opera em domínios específicos¹¹. Ainda que seja invocado a criação e funcionamento do mercado comum em disposições de âmbito geral é nas normas específicas que o Direito Comunitário se revê e opera com maior eficácia. Esta postura comunitária não poderia, aliás, revestir diferente natureza, atenta a proveniência dos direitos internos de famílias jurídicas diferentes, e daí resultar uma natural dificuldade de uniformização jurídica.

A todas as razões acrescenta-se o argumento fundamental da não uniformidade do direito comunitário: autonomia e independência dos Estados-membros¹². A harmonização¹³ permite aproximação dos direitos, a uniformização, ao invés, pressupõe a existência de um só direito no âmbito do qual concorrem várias disciplinas todas elas dependentes entre si. A uniformização é dependência, a qual é própria de falta da autonomia, e esta indicadora de subordinação jurídica¹⁴. A esta razão principal está intimamente ligada a escassez de previsão normativa tributária no Direito Comunitário na medida em que a área tributária é o mecanismo jurídico que permite a materialização do poder do Estado¹⁵. De resto é nessa área que se encontra maior autonomia dos ordenamentos jurídicos internos dos Estados-membros face ao normativo comunitário. O legislador comunitário deixou ao poder impositivo dos Estados-membros margem de actuação sobre a qual praticamente se absteve de criar regulamentação¹⁶. Tais manifestações englobam os impostos cuja

internacionales», González Sánchez, E., «La estructura institucional de las Comunidades Europeas y el proceso de toma de decisiones», in *Estudios de Derecho Comunitario Europeo*, Consejo General del Poder Judicial, 1989, pág. 15.

¹¹ Com efeito «el Derecho Comunitario, desde sus normas armonizadoras y sus reglas de no discriminación, no impone un mismo sistema tributario en todos los Estados (la uniformidad fiscal ni es necesaria ni es conveniente)...», Villar Ezcurra, M., «La armonización fiscal prevista por el Derecho Comunitario», *R.D.F.H.P.*, vol. XLIX, n.º 252, abril/junio, 1999, pág. 448.

¹² Sobre a posição dos Estados-membros face à Comunidade Europeia ver Lory, M. J., *Douze leçons sur l'Europe, 1914-1947*, De Tempel, Bruges, 1968, págs. 339 e segs. e Hart, Herbert, L. A., *O Conceito de Direito*, Fundação Caloust Gulbenkian, Lisboa, 1961, tradução de Ribeiro Mendes, págs. 236 e segs. Ver ainda as considerações sobre os sistemas actuais de Rebelo de Sousa, M., *Introdução ao Estudo de Direito*, 3.ª ed., Europa América, Lisboa, 1994, págs. 239 e segs.

¹³ Bouza Vidal, N., «Significado y alcance de la armonización de legislaciones en la C.E.E.», in *R.I.E.*, n.º 7, 1987, págs. 397 e segs.; Schemeder, W., *Die Rechtsangleichung als Integrationsmittel der Europäischen Gemeinschaft (s.n.)*, Colónia, 1978, págs. 17 e segs.; Van der Elst, R., *Les instruments du rapprochement des législations dans la C.E.E.*, Bruylant, Bruxelas, 1976, págs. 22 e segs.

¹⁴ E por inerência, dependência política.

¹⁵ Ver a propósito da subordinação do poder estatal perante a Comunidade, cfr., As reflexões de Muñoz Machado, S., *La Unión Europea y las Mutaciones del Estado*, Alianza editorial, Madrid, 1993, págs. 23 e segs.; Louis, Jean Victor, «Quelques réflexions sur la répartition des compétences entre la Communauté européenne et ses Etats membres», in *R.I.E.*, n.º 20, Montreal, 1979, pág. 355.

¹⁶ Posição já em finais dos anos sessenta constatada no Acórdão *Stier*, processo n.º 31/67, Colect. 1968, págs. 242 e segs., pelo Procurador-Geral nas Conclusões ao afirmar que «le traité n'empiète que dans une mesure assez limitée sur la souveraineté des États membres en matière fiscale et financière».

harmonização depende da vontade estatal ainda que o exercício das competências internas dos Estados-membros quanto à imposição directa no sentido de exigir determinada conduta tributária deva respeitar os princípios comunitários¹⁷. Esta constatação já foi, aliás, concluída *expressis verbis* pela jurisprudência comunitária a propósito da regulamentação fiscal interna dos Estados-membros¹⁸.

Temos, assim, que mercê da quase inexistência de harmonização tributária na Comunidade, cada Estado-membro estabelece as suas próprias normas para determinar quer os benefícios, quer as bases tributáveis para o cálculo dos diferentes impostos.

2. A unificação jurídica e coordenação jurídica

Também entre os termos unificação e coordenação se estabelece uma relação de similitude que importa diferenciar.

No que diz respeito à expressão «unificação», ressalta a ideia de uno, unidade, indivisibilidade, entendendo-se a unificação fiscal como a eliminação de qualquer divergência nas estruturas dos sistemas tributários dos Estados membros da Comunidade. É precisamente aqui que reside a distinção com a «harmonização», a qual não pressupõe a irradicação de todas as diferenças, antes permite que subsistam aquelas que se mostrem compatíveis com o sistema unificado. A unificação importa uma maior cedência de soberania fiscal e, necessariamente, política e a harmonização admite uma maior autonomia interna dos Estados individualmente considerados. A unificação pressupõe uma prévia harmonização dada a sua maior dimensão e opção de longo prazo exigindo níveis de coesão económicos e políticos, de momento fora de alcance da Comunidade. A unificação total, enquanto objectivo último da Comunidade, não poderá alcançar-se sem um grau de harmonização adequado às políticas desenvolvidas na persecução dessa unificação. A harmonização é o instrumento da unificação e a unificação o fim da harmonização.

A expressão coordenação tem sido utilizada como sinónimo de harmonização em sede dos Tratados e em estudos doutrinários¹⁹. Tratam-se de termos dirigidos à explicação de uma mesma realidade.

¹⁷ O controlo desse respeito cabe aos arts. 95.º e 96.º do T.C.E. (actuais arts. 90.º e 91.º do Tratado de Amesterdão) como obstáculos ao desrespeito do Tratado pelos Estados-membros. Sobre a obrigatoriedade destas disposições comunitárias ver Sousa Franco, A., Lavrador, R., Calbeiros, J. M.ª, e Cabo, S., *Finanças Europeias, vol. 1, Introdução ao Orçamento, cit.*, pág. 28.

¹⁸ Veja-se Acórdão de 10 de julho de 1984, *Dansk Denkavit* contra *Ministeriet for Skatter og Afgifter*, processo n.º 42/83, Colect. págs. 2649 e segs. parágrafo n.º 27, que lembra que «le fait de l'armonization partielle des législations fiscales nationales prévue par la sixième directive n'écarte pas l'application de l'article 95 du traité». Ver a propósito, Wagenbauer, L., «Dispositions Fiscales», in Jacques Mégret, Jean-Victor Louis, D. Vignes, M. Waelbroeck e R. Wagenbauer, *Le Droit de la Communauté Économique Européenne: commentair du Traité et des textes pris pour son application*, vol. 5, Bruylant, Bruxelles, 1973, págs. 12 e segs.

¹⁹ Van der Elst, R., «Les notions de coordination, d'harmonisation, de rapprochement et d'unification du droit dans le cadre juridique de la Communauté Economique Européenne», in

Ainda assim, o termo coordenação tem sido entendido como o meio previsto nos Tratados, posto ao dispor da Comunidade para a acção fiscal junto dos Estados membros no sentido de lhes possibilitar uma aproximação legislativa sem as exigências que caracterizam a integração europeia. A coordenação apenas supõe actuação conjunta e não, como resulta da harmonização, modificação do conteúdo normativo interno dos Estados membros. A coordenação é uma realidade insuficiente ao alcance da integração económica europeia.

Dado o exposto, podemos afirmar a pouca expressão da coordenação em termos de instrumento de integração jurídica se comparada à harmonização. A harmonização vai mais além que a coordenação pressupondo a eliminação das diferenças entre as legislações internas na procura de um objectivo comum, ainda que a harmonização implique uma certa coordenação dos sistemas legislativos no pressuposto do alcance da meta última de integração.

De entre as expressões aludidas, coordenação e harmonização, esta última é aquela que encerra maior apetência à consecução dos objectivos da integração, seja em razão do seu estado mais avançado na acção de modificação das políticas fiscais nacionais seja pela sua natureza coerciva mais persuasiva.

De qualquer modo a coordenação, bem como a unificação, contribuem para um melhor entendimento do conceito de harmonização na medida em que todas estas expressões contribuem para o *modus operandi* comunitário na organização das estruturas fiscais nacionais enquanto mecanismos de procura de um fim comum, o fim da integração económica dos Estados membros da União Europeia.

E) O CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO NO UNIVERSO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

Circunscrevendo o conceito de harmonização ao universo das Comunidades Europeias podemos finalmente afirmar que a harmonização fiscal é o mecanismo desenvolvido pela Comunidade no processo de aproximação dos sistemas jurídicos dos Estados membros com o objectivo de eliminar as respectivas distorções e discriminações fiscais que possam criar entraves ao Mercado Comum entendido como fim último da E.U. e cuja natureza instrumental se apresenta imprescindível à integração fiscal. Ou, se preferirmos em termos mais sintéticos, a harmonização pode ser interpretada como a transformação de regimes jurídicos internos dos Estados-membros com o objectivo de eliminar eventuais distorções e contribuir para a integração Comunitária.

O processo de integração fiscal encontra inúmeras limitações e entraves derivadas, por um lado, da perda ou diminuição da autonomia interna dos Estados membros e por outro da manutenção das diferenças fiscais nacionais. Estas são, fundamentalmente, as razões da problemática do Direito Fiscal Comunitário.

Les Instruments du Rapprochement des législations dans la C.E.E., Collectif Institut d'Etudes Européens, Bruxelles, 1976, págs. 2 e segs.

BIBLIOGRAFIA

- BOUZA VIDAL, N., «Significado y alcance de la armonización de legislaciones en la CEE», in *R.I.E.*, n.º 7, 1987.
- CALLE SAIZ, R., «La Teoría de la Armonización Fiscal y la Armonización Fiscal europea», *Hacienda Pública Española*, 6/7, Madrid, 1970.
- COMITÉ FISCAL ET FINANCIER, *Rapport du Comité Fiscal et Financier*, Luxembourg, Office des Publications Officielles des Communautés Européennes, 1962.
- DOSSER, D., «Economic Analysis of Tax Harmonization», in *Fiscal Harmonization in Common Markets*, vol. I, *Theory*, ed. C.S., Columbia University Press, New York and London, 1967.
- GÓNZALEZ SÁNCHEZ, Enrique, «La estructura institucional de las Comunidades Europeas y el proceso de toma de decisiones», in *Estudios de Derecho Comunitario Europeo*, Consejo General del Poder Judicial, 1989.
- HART, Herbert L. A., *O Conceito de Direito*, Fundação Caloust Gulbenkian, Lisboa, 1961, tradução de Ribeiro Mendes.
- KRAUS, M. de, «Two Approaches to Tax Harmonization. A Related Rejoinder», *Public Finance*, n.º 4, 1971.
- LÓPEZ ESCUDERO, Manuel, *Derecho Comunitario Material*, McGraw-Hill, Madrid, 2000.
- LORY, M. J., *Douze leçons sur l'Europe, 1914-1947*, De Tempel, Bruges, 1968.
- LOUIS, Jean Victor, «Quelques réflexions sur la répartition des compétences entre la Communauté européenne et ses Etats membres», in *R.I.E.*, n.º 20, Montreal, 1979.
- MATA SIERRA, M.^a Teresa, *La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea*, 2.^a ed, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- MUÑOZ MACHADO, S., *La Unión Europea y las Mutaciones del Estado*, Alianza editorial, Madrid, 1993.
- OWENS, Jeffrey, *Se necesita la armonización en los procesos de integración económica? La tributación en un contexto de globalización económica*, 32.^a ed., Salvador da Bahía 98, Centro interamericano de Administraciones Tributarias (C.I.A.T.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000.
- REBELO DE SOUSA, Marcelo, *Introdução ao Estudo de Direito*, 3.^a ed., Europa América, Lisboa, 1994.
- SANTOS NEVES, Fernando, *A Globalização Societal Contemporânea e o Espaço Lusófono, Mitologias, Realidades e Potencialidades*, edições Universitárias Lusófonas, Lisboa.
- SCHEMEDER, W., *Die Rechtsangleichung als Integrationsmittel der Europhayschen Gemeinschaft (s.n.)*, Colónia, 1978.
- SOUSA FRANCO, ANTÓNIO/LAVRADOR, RODOLFO/CALBEIROS, JOSÉ MARIA/CABO, SÉRGIO, *Finanças Europeias*, vol. 1, *Introdução ao Orçamento*, Almedina, Coimbra, 1979.
- VAN DER ELST, Raymond, *Les instruments du rapprochement des législations dans la C.E.E.*, Bruylant, Bruxelles, 1976.
- VILLAR EZCURRA, Marta, «La armonización fiscal prevista por el Derecho Comunitario», *R.D.F.H.P.*, vol. XLIX, n.º 252, abril/junio, 1999.

WAGENBAUR, L., «Dispositions Fiscales», in Jacques Mégret, Jean-Victor Louis, Daniel Vignes, Michel Waelbroeck e R. Wagenbau, *Le Droit de la Communauté Économique Européenne: commentair du Traité et des textes pris pour son application*, vol. 5, Bruylant, Bruxelles, 1973.