

# SEMIÓTICA DE LA PROPORCIONALIDAD: DE LA CATEDRAL DE SANTIAGO A LA FISCALIDAD DIRECTA EUROPEA\*

João Félix Pinto Nogueira\*\*  
Universidade de Santiago de Compostela

## Parte I – Presentación

### 1. Proporcionalidad como concepto del cotidiano

Cuando llegamos a esta milenaria ciudad de Santiago de Compostela, nuestras miradas son captadas, como si atraídas por una irresistible fuerza magnética, hacia la catedral. Destino de muchas peregrinaciones, la catedral es aquí un perfecto punto de partida para la reflexión que nos proponemos hacer.

Desde luego, si no fuera la proporcionalidad, la catedral no existiría: i) la proporcionalidad ha sido esencial para los cálculos de los diversos elementos que componen su estructura: bóveda, naves, capillas, techos... nada de eso existiría sin la proporcionalidad; ii) sin la proporcionalidad tampoco se podría calcular el sistema de poleas necesarias para que pocos *tiraboleiros* fuesen capaces de hacer girar a través del transepto el *botafumeiro*, sin que este se caiga y sin dañar la estructura.

Pero, la proporcionalidad tiene más que una función meramente física. Esta ha sido utilizada por los artífices de la catedral en una dimensión simbólica y la semiótica de la proporcionalidad es, quizás, aun más sorprendente e importante que su dimensión física o funcional. Nada más entrar en la catedral, sentimos el impacto de la verticalidad —lo que no es más que el intento románico de afirmar la insignificancia humana frente a la omni-

---

*Recibido: 01/06/09. Aceptado: 30/06/09*

\* Este texto sintetiza el discurso de presentación de la tesis doctoral del autor, leída en 22 de mayo de 2009 en el salón de grados de la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Compostela.

\*\* Doctor en Derecho por la Universidad de Santiago de Compostela. Miembro del Grupo de Investigación "Impostos e Gasto Público". El autor agradece el envío de comentarios y sugerencias para joaofelixpintonogueira@gmail.com.

potencia divina—. Muchísimos otros ejemplos podrían ser dados y, en particular, a partir de la desproporción: i) por ejemplo, la puerta santa, es desproporcionadamente estrecha y apretada, en una clara alusión a las dificultades que existen para uno alcanzar la salvación; ii) y por hablar de salvación, como no hablar del pórtico de la gloria, en cuyo dintel pontifica un gigantesco y desproporcionado Cristo Pantocrátor, desproporción esa que marca la centralidad del mesías en el Catolicismo.

Así como en la catedral, también en nuestra vida contemporánea o en el derecho la proporcionalidad está presente... transmitiendo un mensaje... dotándolo de significación. Conceptos tan básicos como los de democracia, de isonomía o de pluralismo no se podrían concretar sin la proporcionalidad. Y, si miran con atención, en el tapiz del salón de grados de esta Facultad, descubrirán una balanza en equilibrio, un claro índice semiótico tanto de la igualdad de proporciones como de la propia idea de justicia equitativa, conceptos que sostienen gran parte de las normas de nuestros sistemas jurídicos.

## **2. Proporcionalidad como concepto clave de la tesis**

Pues bien, este universal de proporcionalidad es el protagonista de la tesis que redactamos. Creo que es importante empezar por detallar la secuencia lógica que nos llevó a este tema.

Todo empezó a raíz de nuestras lecturas de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de fiscalidad directa. Hemos podido verificar que el concepto de proporcionalidad era incorporado en un número creciente de sentencias y que asumía un lugar destacado en el razonamiento del tribunal.

Lo que hemos hecho —tal como anteriormente lo habíamos hecho frente a la catedral— fue dejarnos envolver por la proporcionalidad. Y, como si de una verdadera epifanía se tratase, constatamos que la proporcionalidad constituye uno de los ejes esenciales de la jurisprudencia. Y que de ella sería posible extraer un mensaje.

En el inicio no teníamos más que esa constatación empírica y un buen número de interrogantes: i) ¿Está el tribunal, efectivamente, incorporando la proporcionalidad en su proceso decisorio?; ii) Si es así, ¿esa incorporación corresponde a una necesidad de la fiscalidad directa? ¿o se trata sólo de un

error metodológico más, de esos que el tribunal nos tiene acostumbrados en los últimos años? iii) ¿qué papel podrá desempeñar, la proporcionalidad, en los sistemas tributarios contemporáneos?

Este triple interrogante constituyó el germen a partir del cual delineamos todo nuestro plan de trabajo.

### 3. Plan de investigación

Empezamos la investigación. Procuramos recoger, de modo comprensivo, doctrina, legislación y jurisprudencia que pudiesen ser relevantes para el tema. Y, al inicio, fue muy reconfortante descubrir el tanto que se había escrito sobre proporcionalidad. Confieso que llegué a pensar: esto va a ser fácil: leo un par de estos textos, descubro una u otra conexión entre los autores, junto un par de ideas propias sobre el asunto y... ya está!

Estaban reunidas todas las condiciones para que mi tesis se convirtiese en aquello que yo llamo la “tesis cocktail”. Apenas tendría que mezclar un poco de doctrina germánica de la antigua con uno o dos autores neo-clásicos; añadiría una cucharadita de jurisprudencia del tribunal y, quizás, una pizca de ejemplos tributarios... solo para darle aquél gustito especial!

Ya tenía, incluso, decidido el frontispicio de la tesis, de la autoría de la más importante poetisa gallega, Rosalía de Castro:

“Bem sei que non hai nada  
Novo en baixo do ceo,  
Que antes outros pensaron  
As cousas que ora eu penso.

E bem, ¿para que escribo?  
E bem, porque así semos,  
Relox que repetimos  
Eternamente o mesmo”.

Pero, desafortunadamente —o no— las palabras de Rosalía acabaron por no formar parte de mi tesis. De hecho, ninguno de los estudios consultados se referían a la tributación directa comunitaria y las breves referencias sobre el tema eran ostensivamente imprecisas e incompletas. Hacer el cocktail me parecía genial pero la incertidumbre sobre el modo de desarrollar este tema me sedujo aun más... y todos sabemos cuán importante

es esta seducción: al final, acabamos por pasar unos cuatro, cinco o incluso más años de nuestra vida embelesados con la tesis.

Tenía que empezar de cero, sumergirme directamente en los textos de las decisiones del Tribunal de Justicia. Aplicando una diversidad de filtros fue posible identificar, con el necesario rigor científico, la jurisprudencia relativa a la cuestión de la compatibilidad de normas tributarias internas con las libertades comunitarias fundamentales.

Reuní todas esas sentencias en un documento único. Utilicé tanto el soporte informático como el clásico papel. Busqué e identifiqué todas las ocurrencias relativas a conceptos de la familia gramatical de la proporcionalidad (como adecuación o necesidad). Ahí, identifiqué todos los casos de efectiva utilización del control, verifiqué las especificidades de cada uno, evidencié las diversas tendencias aplicativas formulé un sin número de hipótesis... confirmé muchas... rechazé muchísimas más...

Esos resultados fueron decisivos para que pudiera trazar un cuadro exhaustivo —y simultáneamente válido desde un punto de vista científico— de caracterización de la proporcionalidad en la jurisprudencia comunitaria.

#### **4. Redacción de la tesis. Parte preliminar**

Pasemos a la redacción. Empezamos por una recensión histórica tanto del concepto de proporcionalidad como de sus específicas manifestaciones en el universo jurídico. Conseguimos situar en la doctrina prusiana de finales del siglo XVIII la emergencia de la noción jurídico-moderna de proporcionalidad. Una noción que, en su postulado inicial, no exigía más que la racionalidad en la intervención limitadora protagonizada por el poder público.

O sea, la prosecución de una finalidad pública por un ente público que pudiese comprimir la esfera jurídica del particular solo sería admisible si esa compresión fuese adecuada, necesaria y proporcional en sentido estricto para la prosecución de ese fin público.

Pues, esta noción de proporcionalidad conoció, en especial en los últimos cincuenta años, una expansión prodigiosa. Del ámbito administrativo ha llegado a todos los espacios del derecho público. A partir de la cuna germánica ha alcanzado los más diversos puntos del globo. Hoy, virtualmente todos los países occidentales, así como muchas organizaciones internacionales abra-

zan, sin reservas, el operador de la proporcionalidad. La Unión Europea no es, a este respecto, excepción.

## **5. La proporcionalidad en la fiscalidad directa**

Pasada la parte introductoria, procedemos a una exposición focalizada en los aspectos privativos del operador de la proporcionalidad en la fiscalidad directa. Eso se hizo en la parte cuarta, el verdadero centro neurálgico de nuestra tesis.

A su vez, esta parte se subdividió en tres segmentos distintos: i) el dogmático, con el análisis estático y dinámico; ii) el ultra-dogmático - con la exposición de las tesis y; iii) el meta-metodológico, con una reflexión sobre el paradigma de fiscalidad directa actual.

## **6. Parte dogmática**

En la parte dogmatica realizamos dos análisis distintos pero complementarios: el dinámico y el estático.

En el dinámico intentamos comprender el control de proporcionalidad como una realidad evolutiva, que se metamorfosea continuamente hasta asumir la configuración que hoy presenta tuvimos aún la oportunidad de describir, con exactitud, cuatro fases distintas de su evolución. Y, contrariamente a lo que insinúa MELONCELLI, la proporcionalidad no se presenta siempre del mismo modo. Es una realidad dinámica, mutable y evolutiva y sigue ese proceso evolutivo en la jurisprudencia actual.

En el análisis estático, estudiamos los elementos internos del control: adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Descubrimos que en fiscalidad directa el tribunal construye algunos elementos del control de modo muy peculiar. En particular, constatamos que la proporcionalidad en sentido estricto era casi ignorada, sin razón aparente. Pero, influidos por la obra del profesor ROBERT ALEXY buscamos por detrás de la letra. Y verificamos como, de hecho, la proporcionalidad en sentido estricto estaba presente.

Bueno: quizás la prudencia aconsejase a quedar por aquí. Los objetivos normales de una tesis doctoral estaban alcanzados con esta exposición

dogmática. Pero nuestro código genético no nos dejó. Una fuerza de la misma intensidad de aquella que nos conduce a la catedral, nos forzó a ir más allá.

## 7. Parte ultra-dogmática

De hecho, no nos podíamos quedar por una descripción más o menos elegante de las manifestaciones de la proporcionalidad en un dado dominio científico. Sentíamos el imperativo categórico de hacer una contribución nueva y original en fiscalidad directa, de presentar tesis en su significado literal.

Nuestra reflexión nos ha conducido a seis tesis, que fueron desarrolladas en seis capítulos. Se tratan de los seis aspectos nucleares de la proporcionalidad en fiscalidad directa, hasta hoy inéditos: autonomía, esencialidad, carácter decisivo (decisividad), transversalidad, estabilidad y centralidad.

La **autonomía** se refiere a la independencia metodológica del control de proporcionalidad: i) tanto en relación al control aplicado en otros ámbitos jurídicos, como; ii) en relación a los otros momentos del razonamiento del tribunal en fiscalidad directa.

La **esencialidad**, donde demostramos que la proporcionalidad es un operador crucial e imprescindible para la resolución de las cuestiones que son planteadas al tribunal en el ámbito estudiado.

El **carácter decisivo** (decisividad), donde evidenciamos que la proporcionalidad es el operador que acaba por trazar la línea de frontera entre lo aceptable y lo no aceptable en términos comunitarios.

La **transversalidad** donde verificamos que el operador de proporcionalidad se puede aplicar en todos los supuestos, no siendo posible su asociación a un concreto perfil normativo o a una específica causa de justificación.

La **estabilidad**, donde demostramos que la proporcionalidad provoca una cristalización y densificación del espacio normativo de la fiscalidad directa, a través de la emergencia de las (llamadas) reglas de prevalencia condicionada.

Y, por último, la **centralidad**, donde estudiamos los efectos provocados por el operador de proporcionalidad tanto en la fiscalidad directa comunitaria como en los sistemas internos.

### 7.1. Autonomía

Tradicionalmente la doctrina tributaria identifica tres momentos en el razonamiento del tribunal en materia de fiscalidad directa: i) el de la esfera de protección (o del *Schutzbereich*): donde se averigua si la norma tributaria interna incide sobre un asunto protegido por una libertad fundamental; ii) el de la injerencia: donde se averigua si esa norma tributaria interna es discriminatoria o restrictiva – o sea, se comprime la esfera de protección de la libertad fundamental; iii) el de la justificación: donde se verifica si esa norma tributaria interna prosigue un fin de valor superior al de las libertades fundamentales.

La poca doctrina que habla de proporcionalidad, la incluye en este último apartado. Por ejemplo, TERRA E WATTEL en su manual dicen que esta no es más que una parte del examen de las justificaciones. Idéntica posición sostiene VANISTENDAEL (*et all.*) en su “Direct Tax Compass”.

Sin menospreciar el eventual valor pedagógico de esas posiciones, los momentos de la justificación y de la proporcionalidad son como el agua y el aceite: no se pueden mezclar. No podemos comprender como los referidos autores mantienen esa posición, incluso en las ediciones más recientes de sus obras – ediciones de 2008. De hecho, ya en 2000, en Comisión contra Bélgica, C-478/98 decía claramente el tribunal que: “una medida (...) debe respetar el principio de proporcionalidad en el sentido” (y aquí hay un claro *animus* definitorio) “de que debe ser adecuada y necesaria a garantizar la consecución del objetivo perseguido y que no debe exceder lo necesario para atingirlo”.

Nosotros no hemos hecho más que proceder a una depuración analítica. Nos fijamos en la estructuración del razonamiento del tribunal e identificamos sus diversos segmentos en función del perfil analítico que ellos reclamaban: i) en las justificaciones hay una mera subsunción: se trata únicamente de saber si el fin perseguido por la norma injerente se encuadra en el elenco de los fines aceptados por el tribunal; ii) en la proporcionalidad, el razonamiento es distinto; no se trata de una subsunción sino de una relación entre medio y fines; todo se centra en saber si el medio —norma interna discriminatoria— es o no adecuado, necesario y proporcional en sentido estricto a la prosecución del fin.

## 7.2. Esencialidad

Afirmada la autonomía, había que contestar a una de las cuestiones que nos planteamos desde el inicio: la de saber si la proporcionalidad era efectivamente necesaria para la resolución de las cuestiones planteadas en materia de fiscalidad directa o si se trataba de un error más del tribunal (de hecho, hasta hace aproximadamente diez años, el tribunal solo analizaba los momentos de la esfera de protección, de la injerencia y de la justificación y dictaba sentencias).

Pero, en realidad, no es posible decidir la cuestión de la compatibilidad solo verificando los tres primeros momentos ya mencionados, terminando por verificar únicamente si una medida tributaria interna prosigue un fin de valor superior a las libertades fundamentales. Tomando en consideración la amplitud de los fines aceptados por el tribunal eso equivaldría a admitir casi todas las discriminaciones provocadas por las normas tributarias internas; eso significaría dar a los Estados un cheque en blanco para hacer proteccionismo a través del sistema fiscal.

El tribunal sintió la necesidad de ir más allá: Una norma injerente encuentra su justificación en la prosecución de un fin de valor superior a una concreta libertad fundamental. Si su justificación es la prosecución de ese fin, entonces cuando va mas allá de lo necesario para su prosecución, ella pierde su fundamento, no pudiendo más ser aceptada. O sea la proporcionalidad es el operador que permite verificar hasta que punto el sacrificio propuesto por la norma es justificado, en concreto, por la persecución de ese fin de valor superior a las libertades fundamentales. Si el sacrificio propuesto excede lo necesario a la prosecución del fin, o sea, si el sacrificio propuesto es desproporcionado, entonces la norma no puede subsistir.

Eso se puede comprender en el siguiente ejemplo: Imaginemos que un Estado obliga a la presentación de una declaración comprehensiva de rentas y patrimonio siempre que alguien entre o salga de su territorio. Esta obligación tributaria accesoria, que implicaría una compresión a las libertades de circulación puede perfectamente ser subsumible en la necesidad de asegurar la eficacia de los controles fiscales o, incluso, en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Pero nunca se podría admitir – o sea, nunca podría ser considerada compatible con el ordenamiento comunitario, en la medida en que excede claramente lo necesario para la prosecución de cualquiera de esos objetivos.



Concluyendo: desde un punto de vista analítico el razonamiento del tribunal no se encuentra completo hasta que se aplique el control. No estamos así de acuerdo con ciertos autores que defienden que la proporcionalidad debe ser usada con mucha moderación. Antes, al contrario, no debe existir cualquier moderación en el uso de la proporcionalidad. Ésta debe ser siempre utilizada —siempre que la cuestión es analizada hasta el final— ya que corresponde a un segmento esencial del razonamiento del tribunal en fiscalidad directa.

### **7.3. Carácter decisivo (“decisividad”)**

Además de autónoma y esencial, la proporcionalidad es decisiva.

De hecho, acaba por intervenir en el último momento del razonamiento del tribunal. A ella le cabe la última palabra: es a la proporcionalidad a quien incumbe, en última instancia, trazar la línea entre lo que es y no es compatible con el derecho comunitario.

Eso no significa que la proporcionalidad sea el único criterio que permita al tribunal decidir. De hecho, hay ciertas situaciones en que el tribunal considera que no hay discriminación o que la medida no es subsumible a ninguna causa de justificación. Pero se tratan de excepciones ya que en la abrumadora mayoría de los supuestos, el razonamiento del tribunal exige la proporcionalidad y a esta incumbe recortar la decisión final.

### **7.4. Transversalidad**

Partiendo de las sentencias analizadas, intentamos verificar si era posible establecer una cualquier conexión entre el recurso al control de proporcionalidad y: i) la utilización de un particular perfil o estructura normativa; ii) la invocación de una específica causa de justificación.

El resultado de ese estudio fue bastante claro y permitió demostrar que el control es efectivamente aplicado sea cual sea tanto la estructura de la norma interna, como la justificación invocada por el gobierno nacional. De hecho, la cuestión de la proporcionalidad resulta de la necesidad de establecer un control de la relación medios-fines, algo que es transversal y se verifica en todos los casos con la evaluación de la compatibilidad de normas tributarias internas con las libertades fundamentales.

### 7.5. Estabilidad

La construcción de los cuadros estadísticos nos condujo a una de las importantes conclusiones de nuestra investigación: la de que la proporcionalidad, después de un período de incertidumbre inicial, se plasmó en esquemas de raciocinio bastante estables y coherentes los cuales han permitido densificar (y consecuentemente estabilizar) el espacio normativo de la fiscalidad directa, así como clarificar algunas zonas grises.

Al revés de lo que cree la doctrina (incluso la más reciente, de que es ejemplo destacado VICKY JACKSON) la proporcionalidad no conduce al arbitrio o al subjetivismo. Al contrario la proporcionalidad ha posibilitado la reducción del arbitrio y del subjetivismo en la decisión judicial.

Cuando la cuestión de compatibilidad desemboca en una estructura de relación entre medios y fines, la proporcionalidad ofrece a los jueces una estructura coherente, estable y homogénea, de tal modo que es hoy posible predecir el sentido de una decisión judicial, siempre y cuando sean conocidas las variables de los medios y de los fines.

No se trata de futurología, sino de comprensión del *rationale* subyacente a la decisión judicial. Lo que hemos hecho, en este apartado, ha sido: i) por un lado, describir el proceso de creación de las reglas de prevalencia condicionada, formadas con base en el control de proporcionalidad y comprender su lugar en el tradicional cuadro de fuentes del derecho; ii) por otro, verificar la dependencia genética entre esas reglas y el operador de proporcionalidad; iii) y, por último, describir con precisión cuales son las estructuras en relación a las que se haya individualizado una regla y describir la regla en cuestión.

### 7.6. Centralidad

La proporcionalidad constituye ya una pieza central del edificio dogmático europeo. Y creemos que a medio plazo se convirtiera en una pieza central de los ordenamientos internos.

La centralidad se trata de una de las conclusiones más evidentes y, sin embargo, de una de las conclusiones más innovadoras por cuanto todos los escritos que hemos leído apuntan en una dirección distinta.

Si miramos con detalle, el razonamiento utilizado por el Tribunal de Justicia, en la aplicación del control de proporcionalidad puede ser perfectamente mimetizado o repetido a nivel interno. En realidad, las dos variables que son tomadas en consideración por el Tribunal de Justicia —medios y fines— son variables eminentemente internas, cuya substancia no cambia por ser tomadas en consideración en un contexto comunitario: i) el medio es la norma tributaria interna; ii) el fin es la justificación interna avanzada por el gobierno para justificar una discriminación o una restricción (pero es una justificación interna).

No obstante, las jurisdicciones internas, por un esfuerzo de autocontención anacrónico, mantienen muchas reservas en aplicar este control de proporcionalidad. En nuestra opinión, esas reservas están condenadas a desaparecer, en virtud de la fuerza expansiva del derecho comunitario. Los tribunales internos serán llevados a incorporar, en sus decisiones, este nuevo operador comunitario.

Esto sucederá —y en nuestra disertación enumeramos varios ejemplos— en primer lugar en los supuestos transnacionales. Cuando los tribunales internos son llamados a decidir cuestiones transnacionales con relevancia comunitaria, ellos —como tribunales comunes de derecho comunitario— son obligados a aplicar la misma metodología que el Tribunal de Justicia (y, en consecuencia, este operador comunitario de la proporcionalidad).

Pero ¿y en relación a las situaciones internas? En cuanto a éstas no existe ninguna obligación imperativa. Pero las exigencias, coherencia y uniformidad del sistema jurídico conducirán, paulatinamente, a que se apliquen los esquemas mentales comunitarios a los supuestos internos que presenten una identidad estructural con los comunitarios.

## **8. Cambio paradigmático<sup>1</sup>**

Nell'ultima parte della tesi abbiamo svolto una riflessione sulla questione del fondamento della fiscalità diretta: c'è un elemento comune nel lavoro scientifico che si svolge in questo ambito? È possibile ricondurre ad un'idea-guida il progresso scientifico della fiscalità diretta?

---

<sup>1</sup> Por último, nos centramos en la existencia de un posible cambio paradigmático en la fiscalidad directa. De conformidad con el reglamento de estudios de tercer ciclo de la USC, se hizo la exposición en italiano.

Tenendo conto della giurisprudenza e della dottrina, abbiamo concluso che fino a questo momento l'idea-guida è stata quella dell'uguaglianza, nella sua formulazione negativa della proibizione di discriminazioni.

Ma, allo stesso tempo, abbiamo constatato che esistono chiari segnali di instabilità di questo modello. Da una parte, la Corte di Giustizia sta progressivamente esaminando sempre meno nel dettaglio la questione della discriminazione o della restrizione. Da altra parte ci si sofferma ogni volta più intensamente nell'esame delle giustificazioni. In ultimo, vediamo che il dibattito si sta spostando gradualmente sulle condizioni per il superamento degli elementi interni del controllo di proporzionalità. Si verifica una lenta evoluzione verso la proporzionalità.

L'interrogativo di fondo è allora: è, tuttavia, la proporzionalità una meta-metodologia distinta da quella dell'uguaglianza?

In effetti, uguaglianza e proporzionalità rappresentano modelli distinti. L'uguaglianza si incentra sulla garanzia dello stesso trattamento tributario, non essendo esigibile una razionalità speciale nell'attuazione. La proporzionalità, si fonda sulla garanzia di una protezione minima del soggetto che esercita una libertà fondamentale. Così, una norma di diritto interno che introduce una certa ingerenza nella sfera delle libertà fondamentali può essere applicata solo quando sia adeguata, necessaria e proporzionale in senso stretto. Questa nuova meta-metodologia segna un chiaro avanzamento rispetto all'uguaglianza.

Abbiamo iniziato questa riflessione dalla metafora della cattedrale, affermando che forse la dimensione semiotica della proporzionalità era più importante della dimensione fisica. Anche nel diritto tributario europeo questa dimensione semiotica ha una importanza maggiore della importanza fisica.

Senza dubbio, la dimensione fisica è importante: la proporzionalità è l'elemento che permette di verificare quali misure nazionali non possono fare parte del edificio della fiscalità diretta europea. Ma la proporzionalità ha anche una dimensione semiotica. Così come nella cattedrale, la proporzionalità ci parla, se noi siamo disposti a sentirla. La proporzionalità ci fornisce una chiara indicazione sulla direzione del diritto tributario dei prossimi tempi.

Le norme tributarie (interne o transnazionali) importano normalmente una compressione delle sfere di libertà del singolo. Questa ingerenza si giustifica per il raggiungimento di un fine pubblico che si pone, anche, come fondamento di legittimità di quelle norme.

La sfida lanciata dalla proporzionalità agli ordinamenti tributari contemporanei è la sfida della razionalità, la sfida della depurazione logica dei sistemi tributari interni. Si una restrizione trova nel fine pubblico il suo fondamento di legittimità, allora l'ingerenza sarà accettabile solo nella misura in cui la norma è imprescindibile per il perseguimento del fine pubblico, solo nella misura in cui è adeguata, necessaria e proporzionale in senso stretto al perseguimento del fine pubblico.

Da ciò deriva che se una norma tributaria interna non è adeguata, o se eccede quanto necessario per il perseguimento del fine pubblico, non può più essere accettata e deve essere espunta dall'ordinamento giuridico, anche se ha rispettato tutti i procedimenti per la sua approvazione. In questa ottica, si introduce una nuova base di legittimazione della norma, la cui validità si fonda su un giudizio con una forte connotazione etico-finalistica.

Così come nella cattedrale, la proporzionalità nella fiscalità diretta ha un messaggio semiotico universale: può essere capito da persone delle più diverse provenienze. Può essere colto, incorporato e assimilato da ciascuno dei moderni "pellegrini" del diritto. Infatti, la Corte è diventata oggi meta di pellegrinaggio per gli studiosi moderni.

In questo pellegrinaggio, ognuno percepisce messaggi diversi, adattati alle sue esperienze personali ma scopre —sempre e quando si sa ascoltare— una sfida comune, la sfida della proporzionalità. E, come per la cattedrale, oltre ad essere un messaggio universale, si tratta di un messaggio che permette il ravvicinamento tra sistemi giuridici europei. Il ricorso a la proporzionalità può realizzare ciò che nè la Corte di Giustizia, nè i governi nazionali hanno potuto fare fino a oggi: la conversione degli ordinamenti tributari in sistemi coerenti, sistematici ed comunicativi.

In conclusione: crediamo che questo nuovo modello della proporzionalità permetta l'individuazione di una base stabile per l'evoluzione scientifica nella fiscalità diretta, che indubbiamente consentirà una più agevole risoluzione, non solo delle problematiche già messe in luce nel presente studio, ma anche di quelle che in futuro potranno coinvolgere uno dei settori più affascinanti del diritto tributario: quello dell'imposizione diretta...

Così come ieri, l'Europa può scoprire nella proporzionalità un nuovo punto di convergenza, di unione... un linguaggio comune sensibile al sentire di tutti: quelli del nord, quelli del sud; quelli ricchi, quelli poveri.

La proporzionalità può fare avanzare la fiscalità diretta verso il futuro, ma questo dipende da noi. Dipende dal fatto che il giurista, che così come ieri facevano i pellegrini in la “cruz de retallos” si disfano delle concezioni antiche e sposino una visione normativa nuova; Dipende dal fatto che il giurista, che così come da sempre hanno fatto i pellegrini in la cattedrale, sia disposto a sentire la proporzionalità...

## **Parte II -Agradecimientos**

Por último, es imperativo que se hagan unas breves referencias, de agradecimiento a algunas personas sin las cuales no sería posible concluir la redacción de esta disertación. Eses agradecimientos se harán en mi lengua materna.

Nos últimos tempos, a minha vida foi orientada em torno da presente dissertação... Quando me “fechei” em Portugal para terminar a minha tese, quem entrasse no meu quarto deparar-se-ia imediatamente com um conjunto de *post-its*, nos quais ia anotando as ideias relativas a cada uma das seis proposições normativas: autonomia, essencialidade, decisividade, transversalidade, estabilidade e centralidade.

Estas ideias tomaram de tal forma conta do meu espírito que quando individualizei os agradecimentos a efectuar, estes não podiam deixar de ser associados a uma das mencionadas proposições. A ordem é diversa, o conteúdo —obviamente— modificado... Mas o *conceptus*, esse mantêm-se.

### **Decisividade:**

A decisividade, neste momento da defesa da tese, cabe por inteiro aos membros do tribunal.

A estes agradeço o facto de se terem deslocado a Santiago, por ocasião do presente acto. É para mim simultaneamente uma honra e um prazer ver a minha dissertação ser avaliada por tão reputadores e ilustres cultores da ciência jurídico-tributária.

**Essencialidade:**

Três pessoas mostraram-se essenciais para a consecução em plenitude dos meus objectivos: os meus orientadores. Os três são merecedores de uma menção individualizada.

Começo pelo Professor Yebra, o qual acompanhou durante toda a minha etapa compostelhana. Agradeço-lhe toda a orientação, os conselhos sempre oportunos e de experiência feitos, a possibilidade de um desenvolvimento e expressão autónoma das minhas ideias.

Ao Professor Lopes Porto agradeço toda a disponibilidade manifestada desde o momento em que foi interpelado para a orientação da presente tese até à presente data. Um muito obrigado pelos conhecimentos transmitidos assim como pela sua preocupação demonstrada pelo meu trabalho e pelo meu bem estar, tanto presente como futuro.

Ao Prof. Nieto, ao qual tenho dúvidas se o agradecimento deve ser feito no capítulo dos orientadores, dos amigos ou mesmo dos confidentes. A maestria no domínio da área científica em questão é apenas ultrapassada pela excelência no trato humano e pessoal. Agradeço-lhe toda a dedicação e generosidade com que se entregou a este projecto.

**Autonomia:**

A minha autonomia científica foi conquistada no espaço físico e relacional do departamento. Uma palavra de agradecimento vai dirigida, pois, aos professores e colegas do departamento. Destes, gostaria de destacar o contributo dos Profs. Gonzalez Mendez, Ruibal Pereira, Iglésias Casais. É imperioso ainda que destaque o contributo do amigo Ivan Rodriguez, o qual se mostrou incedível na correcção dos meus textos em castellano.

**Transveralidade:**

A minha investigação também teve uma nota de transversalidade. Uma tese sobre um tema europeu, exigia uma visão geograficamente alargada das temáticas a abordar. Durante o período da tese tive a oportunidade de estar —na maioria dos casos especificamente com uma finalidade de pesquisa— em cerca de uma dezena de países europeus, algo que foi fundamental para criar a consciência europeísta que transparece na redacção da tese.

Em particular queria deixar uma palavra de agradecimento:

- a Collado-Yurrita e à sua equipa, da Universidade de Toledo;
- a Philippe Baker e Tom O'Shea, do Queen Mary, Universidade de Londres;
- a Glória Teixeira, da Universidade do Porto;
- a Pedro Herrera, – Instituto de Estudios Fiscales, Complutense
- A Sartoro e ao Instituto Universitário Europeu de Florença;
- A Vaniestendael e à sua equipa, no IBFD;
- A Michael Lang e à sua equipa, na Universidade de Viena;
- E, em particular, à Scuola Europea di Alti Studi Tributari, a quem cumprimento e agradeço na pessoa do seu director, o Prof. Adriano di Pietro.

### **Centralidade:**

A primeira frase da nossa dissertação foi retirada da *Ética a Nicomaco*... Desta mesma obra surge o mote do agradecimento aos amigos: «**Sem amigos ninguém escolheria viver, mesmo que tivesse todos os outros bens**» (Aristóteles, *Ética a Nicómaco*, 1155 a 5).

Na minha vida os amigos ocupam um lugar de destaque, um lugar central. Esta nova etapa da minha vida trouxe-me excelentes surpresas no que toca à amizade: além de manter os meus “amigos de toda a vida”, conheci pessoas fantásticas, de quase todos os pontos do globo, que me mostraram que o mundo era bem maior do que eu imaginava, e eu bem mais pequeno do que acreditava.

### **Estabilidade:**

A última proposição normativa, estabilidade, é a que melhor se adequa a minha família. Orgulho-me de afirmar que tenho uma invejável estabilidade, uma invejável estrutura de apoio e de motivação para a realização dos meus mais diversos projectos. É essa família, cuja presença que tenho o prazer beneficiar hoje —como em todos os momentos marcantes da minha vida— a quem se dirige o meu último agradecimento.

A todos: muito obrigado!