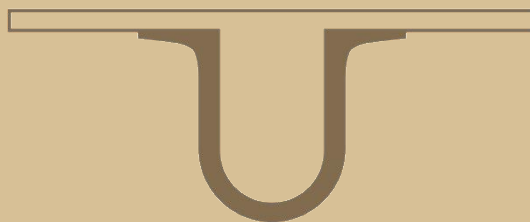




UNIVERSIDADE D
COIMBRA



Jorge Miguel Pereira de Figueiredo

**A TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES
O RETGS E A MCCCIS**

Dissertação no âmbito do Mestrado em Ciências Jurídico-
Políticas/Menção em Direito Fiscal do 2.º Ciclo de Estudos em
Direito orientada pela Professora Doutora Maria Matilde Costa
Lavouras e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de
Coimbra.

maio de 2019

Jorge Miguel Pereira de Figueiredo

A Tributação dos Grupos de Sociedades
O RETGS e a MCCCIS

The Taxation of Enterprise Groups
The RETGS and the CCCTB

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Fiscal

Orientadora: Professora Doutora Maria Matilde Costa Lavouras

Coimbra, 2019

Agradecimentos

Não poderia deixar de prestar uma pequena homenagem a quem lha devo.

Aos meus pais. Pelo seu apoio incondicional, por acreditarem em mim e por me permitirem sonhar.

Aos meus irmãos. Três irmãos que se preocuparam e torceram pelo meu sucesso.

À minha orientadora. Esteve presente em todo o meu percurso académico, desde a licenciatura em Administração Público-Privada, licenciatura em Direito e agora no Mestrado em Direito.

À Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Recordarei sempre esta casa com nostalgia e saudade. Nela concluí dois primeiros ciclos de estudos almejando agora o segundo ciclo. Os seus docentes despertaram em mim a sede de conhecimento e moldaram aquilo que é hoje o meu intelecto.

À minha esposa. Fez o possível e o impossível para chegar até aqui, jamais teria conseguido sem ela.

Ao meu filho. A sua chegada foi o maior incentivo que poderia receber.

Com a conclusão desta dissertação, comprometo-me agora a plantar uma árvore.

Resumo

Tributação dos grupos de sociedades. A opção por este tema partiu da curiosidade imposta pela primeira alusão que tive das propostas de diretiva do Conselho para uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades. O desenvolvimento de uma harmonização fiscal sobre as sociedades no mercado interno sugeria uma relação cada vez mais intrínseca entre as sociedades de diferentes Estados Membros (EM) e um crescimento exponencial de grandes grupos de sociedades. Mas antes de olhar além-fronteiras, competia primeiro olhar para dentro e conhecer que tipo de mecanismos dispomos no nosso ordenamento jurídico para os grupos de sociedades. A partir daqui, foi com naturalidade que o planeamento foi surgindo e após uma análise profunda dos possíveis modos de abordar o tema, concluí que a dissertação passaria pela análise do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) em vigor em Portugal e pelos mais recentes desenvolvimentos da tributação dos grupos de sociedades no mercado interno da União Europeia (UE).

O tema era sem dúvida amplo. Competia em primeiro lugar seleccionar os temas a abordar. Optei por cinco capítulos. Como não podia deixar de o ser, o primeiro capítulo é dedicado à dissecação do RETGS, abordando os art.º 69.º, 70.º, e 71.º do CIRC onde consta, entre outros, o âmbito e condições de aplicação do RETGS, a determinação do lucro tributável do grupo e o regime específico de dedução de prejuízos fiscais.

No segundo capítulo, abordaremos o art.º 69.º-A do CIRC que surge da necessidade do ordenamento jurídico português se adaptar às decisões proferidas pelo TJUE. Este artigo refere-se às sociedades dominantes com sede ou direção efetiva noutra EM da UE ou Espaço Económico Europeu pelo que estudaremos o direito de estabelecimento enquanto direito fundamental da UE, a figura do reenvio prejudicial, os processos C 39/13, C 41/13 e C-40/13 do TJUE, terminando com a análise do regime do art.º 69.º-A do CIRC.

O terceiro capítulo dedica-se inteiramente à tributação da unidade económica dos grupos de sociedades na UE. Iremos analisar os mais recentes desenvolvimentos nesta matéria começando pelo estudo da proposta de diretiva do Conselho COM(2011) 121, relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS) passando posteriormente para o seu relançamento, ou seja, pelo estudo das propostas de diretivas do Conselho COM(2016) 685 relativa a uma matéria coletável comum

do imposto sobre as sociedades (MCCIS) e COM(2016) 683 relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS).

Após a abordagem destes três capítulos, estaremos em condições de apresentar os dois últimos. Tendo o estudo em apreço sido dedicado a dois regimes de tributação de grupos de sociedades, fazia todo o sentido apresentar uma comparação artigo a artigo entre o RETGS e a MCCCIS, culminando por fim com uma conclusão final sobre os temas abordados ao longo da dissertação.

PALAVRAS-CHAVE: CIRC, COM(2011) 121, COM(2016) 685, COM(2016) 683, MCCCIS, MCCIS, RETGS.

Abstract

Taxation of multinational enterprise groups. The choice of this topic arose from the reflexion around the European Union Council 's proposals for a common consolidated corporate tax base. The development of companies taxation harmonization in the European Union suggest the intrinsic relationship between this issue and the internal market development. It is possible to appreciate the exponential growth of large groups of companies all around the European Union. But, before looking across borders, it is necessary to take into account the legal mechanisms of regulation of the Portuguese legal groups of societies, specially the special tax regime for corporate groups (RETGS) in Portugal and the most recent developments in the taxation of corporate grouping on the European Union's internal market.

On the first chapter RETGS is analysed addressing articles 69.º, 70.º and 71.º of the CIRC (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – the Portuguese regime of companies' taxation), which includes, among others, the scope and conditions of application of the RETGS, the determination of the group's taxable income and the specific tax deduction regime.

In the second chapter, we will deal with article 69.º-A of the CIRC, which arises from the need for the Portuguese legal system to adapt to the decisions issued by the Court of Justice of the European Union. This article refers to dominant companies with head office or effective management in another EU member states or European Economic Area. We will therefore study the right of establishment as a fundamental EU law, the article 267.º of the Treaty on the Functioning of the EU, the Cases C 39/13, C 41/13, 13 and C-40/13 of the Court of Justice of the EU, ending with the analysis of the regime of article 69-A of the CIRC.

The third chapter is devoted entirely to the taxation of the economic unity of groups of companies in the EU. We will review the most recent developments in this area starting with the study of the proposal for a Council Directive COM(2011) 121 on a common consolidated corporate tax base (CCCTB), and subsequently for its relaunch, of the proposals for Council Directive COM(2016) 685 on a common corporate tax base (CCCTB) and COM(2016) 683 on a common consolidated corporate tax base (CCCTB).

After approaching these three chapters, we will be able to present the last two chapters. Since the present study was devoted to two corporate group taxation regimes, it would make sense to present an article-by-article comparison between RETGS and the

CCCTB, culminating with a final conclusion on the topics covered throughout the dissertation.

KEYWORDS: *CIRC, CCTB, CCCTB, COM(2011) 121, COM(2016) 685, COM(2016) 683, RETGS.*

Siglas, abreviaturas e acrónimos

Art.º	Artigo
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CC	Código Civil
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CESE	Comité Económico e Social Europeu
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CMOCDE	Convenção modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DCI	Dedução para o Crescimento e o Investimento
ECOFIN	Conselho (Assuntos Económicos e Financeiros)
ECON	Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários do Parlamento Europeu
EM	Estado Membro da União Europeia
EEE	Espaço Económico Europeu
FIFO	<i>First in First out</i>
IMCO	Comissão do Mercado Interno e da Proteção dos Consumidores
JURI	Comissão de Assuntos Jurídicos
M	Milhões
MCCIS	Matéria Coletável Comum do Imposto sobre as Sociedades
MCCCIS	Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
RETGS	Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
RTLÇ	Tributação pelo Lucro Consolidado
PE	Parlamento Europeu
PME	Pequenas e Médias Empresas
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia

TFUE
UE

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
União Europeia

Índice

CAPÍTULO I - O Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades.....	13
1. Nota introdutória.....	13
2. Os grupos de sociedades.....	14
2.1. Fundamentos fiscais do RETGS.....	15
2.2. Fundamentos extrafiscais do RETGS.....	16
3. O Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades.....	17
4. Âmbito e condições de aplicação do RETGS.....	18
4.1. A detenção indireta.....	20
4.2. Requisitos objetivos.....	21
4.3. Exclusão do RETGS.....	26
4.4. Renúncia, Cessação ou Alteração da composição do grupo.....	27
4.5. A cessação da aplicação do RETGS.....	29
5. A determinação do lucro tributável do grupo.....	29
6. O regime específico de dedução de prejuízos fiscais.....	31
6.1. Prejuízos individuais apurados antes da aplicação do RETGS.....	33
6.2. Prejuízos consolidados gerados durante a aplicação do RETGS.....	35
6.3. Prejuízos individuais e os consolidados após o termo de aplicação do RETGS.....	35
6.4. Alteração da sociedade dominante no RETGS.....	37
7. RETGS vs regime geral.....	39
CAPÍTULO II - A adaptação do RETGS às decisões do TJUE.....	40
1. Nota introdutória.....	40
2. O RETGS e as sociedades dominantes não residentes em Portugal.....	41
3. Direito de estabelecimento, um direito fundamental da UE.....	43
4. A figura do reenvio prejudicial.....	46
4.1 Reenvio de interpretação.....	47
5. Pedidos de decisão prejudicial ao TJUE.....	48
5.1. Processos C-39/13 e C-41/13.....	48
5.2. Processo C-40/13.....	49
5.3. Quanto às questões nos processos C-39/13 e C-41/13.....	51
5.4. Quanto às questões no processo C-40/13.....	52
5.5. Decisão do TJUE.....	54
6. Sentença de interpretação do TJUE.....	54

7.	Proposta de Lei n.º 249/XII	55
8.	Lei n.º 82-C/2014 de 31 de dezembro	56
9.	O novo regime do art.º 69.º-A do CIRC	56
9.1	Grupos preexistentes	57
10.	Exemplos práticos de aplicação do art.º 69.º-A	58
11.	Requisitos de admissão do art.º 69.º-A	60
CAPÍTULO III - A Harmonização Fiscal do Imposto Sobre as Sociedades na UE.....		62
1.	Nota introdutória.....	62
2.	Breve resenha história.....	65
3.	Processos legislativos	71
3.1.	Processo legislativo ordinário	71
3.2.	Processo legislativo especial	72
3.3.	Procedimento de consulta	73
4.	A construção de uma proposta de diretiva do Conselho relativa a uma MCCCIS	75
5.	A Proposta de Diretiva.....	78
5.1.	Proposta de Diretiva COM(2011) 121	79
5.2.	Principais benefícios	80
5.3.	Requisitos.....	83
5.4.	Parecer do Comité Económico e Social	84
5.5.	Parecer do Comité das Regiões.....	87
5.6.	Parecer da Comissão do Mercado Interno e da Proteção dos Consumidores	89
5.7.	Parecer da Comissão de Assuntos Jurídicos	91
5.8.	Relatório da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários e resolução legislativa do PE.....	94
5.9.	Comunicação da Comissão em resposta ao parecer do PE	98
5.10.	Relatório ECOFIN ao Conselho Europeu sobre questões fiscais	99
5.11.	Comunicação da Comissão ao PE e ao Conselho. Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na UE	101
5.12.	Ponto de situação emitido pelo Conselho ao Comité de Representantes Permanentes	106
6.	O relançamento da proposta de diretiva relativa a uma MCCCIS.....	107
7.	O procedimento legislativo das propostas de diretiva COM(2016) 683 e COM(2016) 685	109
8.	Propostas de diretiva COM(2016) 683 e COM(2016) 685.....	110
8.1.	Exemplo dos benefícios da MCCIS e MCCCIS	116

8.2.	3506 ^a e 3543 ^a reunião do Conselho (ECOFIN).....	118
8.3.	Parecer da Comissão de Assuntos Jurídicos	119
8.4.	Parecer do Comité Económico e Social Europeu	120
8.5.	Relatório da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários e resolução legislativa do PE.....	121
8.5.1.	Relatório sobre a proposta MCCIS	121
8.5.2.	Relatório sobre a proposta MCCCIS	124
8.6.	Comunicação da Comissão em resposta às resoluções legislativas do PE	126
8.6.1.	Comunicado sobre a proposta MCCIS	126
8.6.2.	Comunicado sobre a proposta MCCCIS.....	130
8.7.	Relatório ECOFIN ao Conselho Europeu sobre questões fiscais	132
8.	O sistema de recursos próprios da União Europeia	135
CAPÍTULO IV - O confronto entre o RETGS e a MCCCIS		137
1.	Nota introdutória.....	137
2.	Âmbito e condições de aplicação.....	137
2.1.	Requisitos objetivos	138
2.2.	A forma jurídica	139
2.3.	Renúncia, Cessação ou Alteração da composição do grupo	139
3.	A determinação da matéria coletável.....	141
4.	A dedução de prejuízos fiscais.....	141
4.1.	Prejuízos individuais apurados antes da aplicação do regime	142
4.2.	Prejuízos consolidados gerados durante a aplicação do regime.....	142
4.3.	Prejuízos individuais e os consolidados após o termo de aplicação do regime	142
5.	Alteração da sociedade dominante/mãe.....	143
CAPÍTULO V - Síntese conclusiva.....		145

CAPÍTULO I - O Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

1. Nota introdutória

Começaremos por atentar aos vários requisitos e âmbito de aplicação do RETGS, passando depois pela determinação do lucro tributável do grupo e a dedução dos prejuízos fiscais que, como iremos ver, possui um regime especial. Ao longo do tema e quando necessário, serão apresentados exemplos práticos através de esquemas para facilitar a compreensão do leitor.

Em pleno século XVI, LUIZ VAZ DE CAMÕES escrevia, *“Mudam-se os tempos, mudam-se as vontades, / Muda-se o ser, muda-se a confiança, / Todo o mundo é composto de mudança, / Tomando sempre novas qualidades.”*. Tal afirmação não podia ser mais atual no contexto económico. A expansão das economias, aliado ao fenómeno da globalização, tornaram os mercados extremamente competitivos, obrigando as sociedades comerciais a ampliar as suas áreas de negócio e aventurarem-se além-fronteira. Numa necessidade de resistir às dificuldades apresentadas pelo novo panorama, começaram a surgir as fusões¹, que foram permitindo uma maior expansão interna em que as sociedades aumentaram os seus ativos patrimoniais sem perder a sua individualidade jurídica. A partir daqui, é com naturalidade que vimos surgir conjuntos *“mais ou menos vasto de sociedades comerciais que, conservando embora as respetivas personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinadas a uma direção económica unitária e comum”*², tendo os ordenamentos jurídicos necessidade de criar regimes específicos para estes grupos de sociedades, que vieram permitir uma expansão, agora externa, através da aquisição e criação de outras empresas. Em Portugal, a regulação fiscal dos grupos surge com a Tributação pelo Lucro Consolidado, em 1987, tendo sido substituído em 2000 pelo RETGS.

Este regime opcional, surge atrativamente para as empresas, desde logo, porque permite utilizar um mecanismo de apuramento conjunto da matéria tributária pelas várias sociedades que compõem o grupo ou de compensação de resultados entre as várias sociedades.

¹ Nos termos do n.º 1 do artigo 97.º do CSC, a fusão consiste em duas ou mais sociedades, ainda que de tipo diverso, se fundem mediante a sua reunião numa só. As sociedades envolvidas perdem a sua personalidade jurídica autónoma e, portanto, a sua autonomia quer formal quer material.

² Cfr. (Antunes, 2002, p. 52)

2. Os grupos de sociedades

Conforme já foi referido na nota introdutória e citando ENGRÁCIA ANTUNES, estamos perante conjuntos “*mais ou menos vasto de sociedades comerciais que, conservando embora as respetivas personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinadas a uma direção económica unitária e comum*”³.

Partindo desta noção aceite na generalidade pela doutrina, GONÇALO AVELÃS NUNES identifica os três elementos fundamentais desta noção, a saber⁴:

- i. independência jurídica das várias sociedades agrupadas. O grupo possui várias sociedades que, apesar de se subordinarem a uma direção comum e única, as várias sociedades agrupadas possuem patrimónios, fins e organização própria;
- ii. falta de personalidade autónoma do grupo. Estando perante entidades dotadas de personalidade jurídica própria, a doutrina tem entendido que não é juridicamente adequado nem necessário atribuir personalidade jurídica autónoma ao grupo, não sendo o grupo um sujeito de direitos; e
- iii. articulação do grupo através da direção unitária. Este elemento é essencial de toda a noção de grupo e das suas características únicas, na medida em que, apesar de formalmente cada uma das sociedades do grupo manter os seus órgãos próprios como centros de definição e execução de uma vontade social própria, a gestão dos setores essenciais, nomeadamente o financeiro, o fiscal, o logístico e o produtivo, é levada a cabo pelo órgão de gestão responsável pela gestão da sociedade que dirige o grupo.

No ordenamento jurídico português⁵, foi com a introdução do Decreto-lei n.º 474/87, de 31 de dezembro que surgiu a primeira consideração dos grupos de sociedades e a tributação dessa unidade económica. Surgia assim a Tributação pelo Lucro Consolidado (RTLIC). Sinteticamente, para efeitos de tributação nos impostos sobre o rendimento, este regime caracterizava-se pelo cálculo da matéria coletável do grupo através da consolidação

³ Cfr. (Antunes, 2002, p. 52).

⁴ Cfr. (Nunes, 2001, p. 16 e ss).

⁵ “*Ramo onde tradicionalmente o legislador assumiu uma posição pautada pelo realismo, neutralidade e transparência no tratamento das formas jurídicas de exercício da actividade empresarial, pode-se afirmar que o Direito Fiscal concedeu desde cedo uma atenção particular ao fenómeno dos grupos societários, caminhando gradualmente mas consistentemente para uma visão económica unitária da empresa plurissocietária (“wirtschaftliche Betrachtung”) e elevando esta a centro autónomo de imputação das normas jurídicas-tributárias, para lá da mera consideração individual dos entes societários integrados no seu perímetro.*”, Cfr. (Antunes, 2011, p. 5 e 6).

fiscal dos resultados apresentados de cada uma das sociedades que pertencem ao grupo fiscal refletindo-se numa única liquidação.

2.1. Fundamentos fiscais do RETGS

Este estudo não faria sentido se não nos debruçássemos sobre os grupos de sociedades no panorama fiscal. Embora a temática do regime de tributação seja abordada posteriormente, podemos avançar que o ordenamento jurídico português guardou espaço para a tributação dos grupos de sociedades ao atribuir-lhes um regime especial de tributação conjunta das sociedades do grupo, diferente do regime geral⁶. GONÇALO AVELÃS NUNES identifica alguns fundamentos fiscais e extrafiscais para justificar este regime⁷. Como principais argumentos fiscais, o autor aponta os seguintes:

- i. o *princípio da neutralidade* na tributação dos rendimentos da atividade empresarial, de modo a que o sistema fiscal tribute o rendimento da mesma maneira sem influenciar a opção da forma jurídica escolhida pelas empresas, possibilitando a adoção da forma societária que melhor corresponda às necessidades produtivas do mercado e eliminando as vantagens da falta de neutralidade da tributação separada⁸;
- ii. o *princípio da capacidade contributiva* como concretização do *princípio da igualdade*, entendidos como o limite último para certas opções por parte do legislador no que concerne aos impostos sobre as sociedades, permitindo uma visão real da verdadeira situação financeira e patrimonial do grupo de sociedades em questão.
- iii. a necessidade de evitar ou eliminar a dupla tributação económica dos dividendos também se apresenta como um fator determinante da tributação conjunta dos rendimentos do grupo⁹. A tributação em conjunto dos rendimentos do grupo permite eliminar totalmente

⁶ “...dar um tratamento conjunto a esta forma de actividade empresarial é uma imposição das regras de bem tributar, como ficou claro no processo de reconhecimento desta realidade pela jurisprudência alemã, quando criou o conceito de *Organschaft*, assim dando unidade jurídica e um tratamento conjunto aos grupos de sociedades.”, cfr. (Sanchez, 2007, p. 361)

⁷ (Nunes, 2001, p. 46 e ss.).

⁸ Sobre o princípio da neutralidade fiscal, *vide* (Nabais, 2018, p. 56 a 66).

⁹ O legislador português combina a existência de um imposto sobre os lucros da sociedade (art.º 3.º, n.º 1, al. a), do IRC), tomada esta como sujeito jurídico-tributário passivo autónomo em face dos respetivos sócios, com a de um imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares e coletivas. Um tal sistema é assim virtualmente responsável por uma sobreposição ou multiplicação tributárias, conhecida por “dupla tributação” ou “tributação excessiva”: cada sociedade encontra-se sujeita à tributação pelo lucro global (independentemente do facto de este ser distribuído a título de dividendos ou incorporando rem reservas) ao mesmo tempo que os lucros distribuídos aos sócios (sejam estas pessoas físicas ou coletivas, “máxime”, outras

a dupla tributação económica, ao existir apenas o apuramento de um único resultado conjunto, e uma única liquidação.

- iv. por último, a introdução de um regime deste tipo constitui um elemento importante no sentido de desincentivar o recurso aos meios fraudulentos de evasão fiscal por parte das sociedades integradas. Ao permitir uma adequada gestão fiscal com um grau razoável de segurança e previsibilidade, constitui em si mesmo uma importante vantagem para essas sociedades integradas em grupos, o que poderá desincentivar o recurso, por parte delas, a técnicas de evasão ou elisão fiscal. O regime de tributação conjunta, com os deveres de colaboração associados e as exigências de organização impostas à sociedade dominante, afigura-se como um fator de desenvolvimento do planeamento fiscal legítimo e lícito, ao qual podem recorrer as sociedades do grupo.

2.2. Fundamentos extrafiscais do RETGS

A par dos fins essencialmente fiscais de obtenção de receita dos sistemas de tributação, surgem as finalidades de natureza extrafiscal¹⁰ com especial destaque para o incentivo da atividade económica. O RETGS prossegue finalidades extrafiscais, com o objetivo de potenciar a atividade económica das empresas, apoiando a sua reestruturação e competitividade a fim de permitir a sua sobrevivência e êxito num mercado cada vez mais concorrencial e global. JOSÉ CASALTA NABAIS refere que *“não nos podemos esquecer de que os instrumentos fiscais são fiscais quanto à sua finalidade, isto é, têm por função principal e determinante a obtenção de receitas públicas para fazer face às correspondentes despesas. O que não obsta, todavia, a que seja admissível a utilização dos instrumentos fiscais com outras finalidades, com finalidades extrafiscais diferentemente do que constituiu doutrina assente durante toda a época do chamado estado liberal que perdurou até aos anos vinte do século passado.”*¹¹.

sociedades) são tributados conjuntamente com os seus restantes rendimentos. Obviamente, esta duplicação tributária resulta particularmente penalizante para os grupos societários: especialmente naqueles agrupamentos cuja unidade de direção económica assenta numa rede piramidal de participações intersocietárias, o resultado final redundaria inevitavelmente numa cascata de multitributação dos lucros agregados gerados no seio da empresa plurissocietaria. Cfr.(Antunes, 2011, p. 14).

¹⁰ *“A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.”*, cfr. (Nabais, 2015, p. 629).

¹¹ Cfr. (Nabais, 2018, p. 31).

Baseando novamente os argumentos na obra de GONÇALO AVELÃS NUNES, o autor aponta, para além do já referido, os seguintes fundamentos extrafiscais que legitimam a adoção de um regime de tributação conjunta dos grupos de sociedades em sede de IRC¹²:

- i. a relevância do princípio constitucional da liberdade de empresa previsto no art.º 80.º, alínea c) da CRP, designadamente a sua vertente de organização empresarial, que no sentido positivo, impõe ao legislador a adoção de medidas que promovam o livre exercício da liberdade de empresa, e, num sentido negativo, determina que o legislador se abstenha de impor restrições desproporcionadas ou injustificadas a este exercício;
- ii. do ponto de vista da administração fiscal, o recurso a este regime constitui um instrumento de reforço da garantia patrimonial de cobrança do imposto (por exemplo, devido aos regimes da substituição e da responsabilidade fiscal no seio do grupo); diminui o número de instituições a controlar/fiscalizar uma vez que concentra na sociedade dominante o cumprimento de um vasto conjunto de deveres de colaboração relevantes para todas as sociedades integrantes do grupo; e contribui para tornar efetivo um regime fiscal que desincentiva o recurso a práticas de elisão ou até mesmo de evasão fiscal.

3. O Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

É nos art.ºs 69.º e ss. do CIRC que encontramos consagrado o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades. Dispõe o n.º 1 do art.º 69.º que, perante um grupo de sociedades, é permitido a estas *optar* pela aplicação de um regime especial de determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades desse grupo, sendo essa faculdade atribuída à sociedade dominante¹³.

Nesta medida, através deste regime, estabelece-se um mecanismo de apuramento conjunto da matéria tributária pelas várias sociedades que compõem o grupo ou de compensação de resultados entre as várias sociedades¹⁴. É o próprio grupo como um todo, e não as sociedades individuais que o integram, que passa a constituir o ponto de referência

¹² Cfr. (Nunes, 2001, p. 55 e ss.) .

¹³ Tratando-se de um regime meramente facultativo, o respetivo acesso requer que a sociedade dominante comunique à Direção-Geral dos impostos a sua *opção* por este regime especial de tributação, através do envio eletrónico da competente declaração de inscrição até ao fim do terceiro mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação do mesmo (arts. 69.º, n.ºs 1, 7, al. a), 12, e 118.º n.º 1, do CIRC), cfr. (Antunes, 2011, p. 11).

¹⁴ Cfr. (Nunes, 2001, p. 61).

fundamental no cômputo da matéria tributável e na determinação de certos direitos e obrigações tributárias¹⁵.

O objetivo que se pretende com este regime, é a tributação da realidade económica de um determinado grupo de sociedades, por via da definição de critérios que evidenciem a existência de uma integração económica suscetível de conferir a uma sociedade o poder de controlo sobre outra, como seja através da detenção de uma participação social e de direitos de voto.

Contudo importa salientar o que já referido no ponto 2, ou seja, cada uma das sociedades do grupo mantém a independência jurídica, personalidade autónoma e continuam a ser um sujeito de relações tributárias próprias.

4. Âmbito e condições de aplicação do RETGS

O grupo de sociedades deve apresentar um elevado grau de integração do capital e a sociedade-dominante deve assegurar a direção única do grupo, de modo a que, ao tributar-se o conjunto, se está a tributar uma *capacidade contributiva única*, devendo, por isso mesmo, ser tributada unitariamente, sem qualquer discriminação e muito menos dupla tributação económica, em obediência ao princípio da neutralidade fiscal¹⁶.

A consagração dos requisitos que indicam as condições de aplicação do regime, encontra-se nos n.ºs 2 a 4 do art.º 69.º do CIRC. Os requisitos cumulativos que as sociedades deverão cumprir para a *aplicação* do regime encontram-se no n.º 3, sendo que, o n.º 4, estabelece requisitos cuja verificação implicam a *exclusão* da aplicação do regime como forma de evitar certos abusos.

Foi através do n.º 2 do art.º 69.º, que o legislador definiu os “*requisitos essenciais reveladores da existência de um grupo fortemente integrado, titular de uma única capacidade contributiva*”¹⁷, traduzindo-se em duas ou mais sociedades, em que uma delas detém determinadas participações sociais das restantes, ao ponto de se afirmar que domina ou controla as demais, influenciando a sua gestão e atividade.

Assim, estabelece-se que apenas existirá um grupo de sociedades quando se encontrarem reunidos os seguintes requisitos cumulativos:

¹⁵ Cfr. (Antunes, 2002, p. 202).

¹⁶ Cfr. (Nunes, 2001, p. 47).

¹⁷ Cfr. (Nunes, 2001, p. 76).

- i. a sociedade dominante detenha direta ou indiretamente, pelo menos, 75% do capital social de outra(s) sociedade dominada(s);
- ii. tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto¹⁸.

Pelo exposto, verificamos que o conceito de grupo de sociedades adotado pelo direito fiscal não coincide com o estabelecido no âmbito do direito societário¹⁹ e da contabilidade, suportando-se em requisitos específicos não contemplados em nenhuma destas ciências. No direito fiscal os interesses a proteger prendem-se com exigências decorrentes do princípio da capacidade contributiva, da necessidade de evitar a dupla tributação económica dos rendimentos e decorrentes do princípio da neutralidade fiscal.

O legislador acabou por definir para o direito fiscal um conceito de grupo, que sendo ligeiramente mais abrangente que o conceito de grupo por domínio total do CSC²⁰, é bastante mais restrito que os conceitos de domínio e controlo do CSC²¹ e do SNC²², respetivamente. O propósito de tal concretização consistiu em restringir o acesso a este regime, única e exclusivamente, aos grupos de sociedades que apresentem efetivamente uma integração intersocietária mais intensa.

¹⁸ vide n.ºs 5 e 6 do art.º 69 do CIRC.

¹⁹ Os grupos encontram regulados no Título VI do Código das Sociedades Comerciais (CSC), dedicado às Sociedades Coligadas. Neste título encontramos quatro tipos de relações de coligação, as relações de simples participação (arts. 483.º e 484.º do CSC), de participação recíprocas (art. 485.º do CSC), de domínio (arts. 486.º e ss. do CSC) e de grupo (488.º e ss. do CSC).

²⁰ vide Título VI, capítulo III do CSC. “*O primeiro pressuposto para que uma sociedade (dominante) anónima pluripessoal ou unipessoal, por quotas (pluripessoal ou unipessoal) ou em comandita por ações (necessariamente pluripessoal): v. o art.º 481.º - forme um grupo por domínio total superveniente de outra sociedade de um daqueles tipos (dominada) é a dominante possuir, direta e/ou indiretamente, todas as participações da dominada (participação totalitária da dominante na dominada) – n.º 1 do art.º 489.º*”, cfr. (Abreu, 2014, p. 127).

²¹ vide Título VI, capítulo II, art.º 486º do CSC onde se refere no n.º 1 que existe uma relação de domínio, quando uma sociedade pode exercer sobre outra sociedade, direta ou indiretamente, uma influência dominante. No n.º 2 encontramos os pressupostos de presunção de dependência, nomeadamente a existência de uma participação maioritária no capital social ou dispor de mais de metade dos direitos de voto ou ter a possibilidade de designar mais de metade dos membros dos órgãos de administração ou fiscalização.

²² vide § 4 da NCRF 15 – Investimentos em subsidiárias e consolidação e § 9 da NCRF 14 – Concentrações de atividades empresariais onde encontramos a definição de controlo como sendo “*o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma*”, presumindo-se quando uma sociedade adquire mais de metade dos direitos de voto de uma outra, a menos que seja possível demonstrar que essa propriedade não constitui controlo. Com a adoção da IFRS 10 – Demonstrações Financeiras Consolidadas - pela UE, a definição de “controlo” foi ampliada sendo que, uma entidade controla outra entidade se, e apenas se, tiver cumulativamente: o “*poder sobre a investida*”, a “*exposição ou direitos a resultados variáveis por via do seu relacionamento com a investida*”, e a “*capacidade de usar o poder sobre a investida para afetar o valor dos resultados para os investidores*”. Para maiores desenvolvimentos vide (Lopes & Lopes, 2017).

4.1. A detenção indireta

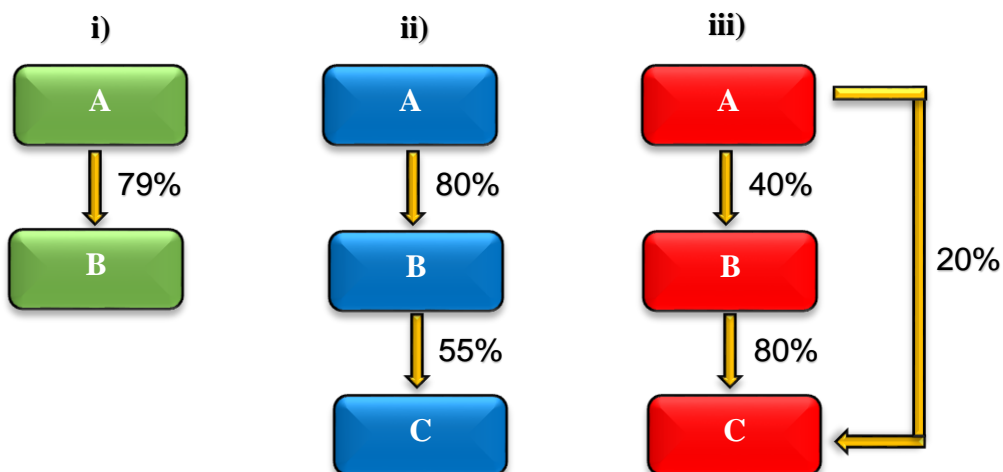
A detenção indireta de outras sociedades por uma dominante é uma realidade que se traduz no controlo desta também sobre aquelas. Estas participações sociais são detenções em escada, isto é, a dominante detém uma sociedade, que por sua vez detém uma outra e assim sucessivamente.

O RETGS prevê que uma sociedade dominada seja detida indiretamente, desde que essa detenção respeite o *duplo critério* (detenção de pelo menos 75% das participações sociais e pelo menos 50% dos direitos de voto).

O cálculo da participação efetiva e dos direitos de voto, quando detida de forma indireta, é obtido pelo processo de *multiplicação sucessiva* das percentagens de participação e dos direitos de voto em cada um dos níveis. Havendo participações e direitos de voto obtidas de forma direta e indireta, a participação e os direitos de voto resultam da soma das participações e direitos de voto diretas e indiretas, conforme definido no n.º 6 do art.º 69.º do CIRC.

Atentemos agora ao apuramento da participação das sociedades do grupo no seguinte exemplo²³.

Exemplo 1



²³ Adaptado de (Araújo, 2014, p. 18) .

	i)	ii)	iii)
A em B	79%	80%	40%
A em C		$AB \times BC$ $= 0.8 \times 0.55$ $= \mathbf{44\%}$	$(AB \times BC) + AC$ $= (0.4 \times 0.8) + 0.2$ $= \mathbf{52\%}$

Caso i) – A percentagem de participação da sociedade dominante A, na sociedade dominada B, é 79% tal como apresentado na figura, pois trata-se de uma participação direta.

Caso ii) – A percentagem de participação de A em B é também direta, logo corresponde a 80%. No respeitante a C, já foi necessário fazer a multiplicação das participações, pois a sociedade dominante tem uma participação indireta sobre a sociedade dominada, C.

Caso iii) – Neste exemplo, A possui, mais uma vez, participação direta em B, logo a participação é de 40%. Relativamente à sociedade dominada C, é necessário fazer multiplicação e adição de participações, pois A tem participação direta e indireta na C.

4.2. Requisitos objetivos

Uma vez definido o âmbito subjetivo de aplicação do regime, analisaremos agora os requisitos objetivos, cuja verificação é necessária para optar pelo RETGS:

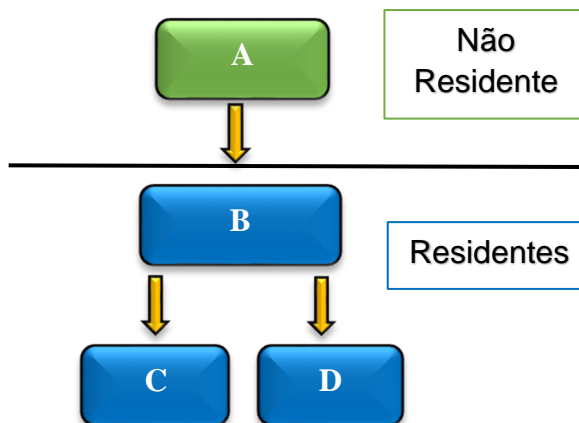
- i. a detenção de *sede e direção efetiva em território português* pelas sociedades pertencentes ao grupo²⁴, ou seja, apenas as sociedades que estão sujeitas à tributação pelo Estado Português podem ser incluídas no grupo fiscal, conforme alínea a) do n.º 3 do art.º 69.º do CIRC. Relativamente a este requisito, a integração e harmonização europeia têm conduzido a alguns desenvolvimentos nesta e noutras matérias, havendo

²⁴ Diretamente ligado ao princípio da territorialidade, segundo o qual “as leis tributárias apenas se aplicam aos factos tributários ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, obstando-se, assim, a que as leis tributárias de jurisdições estrangeiras tivessem qualquer pretensão de aplicação a tais factos”. Cfr. (Nabais, 2018, p. 84).

já jurisprudência que tende a considerar de forma mais abrangente o princípio da territorialidade.

Analisemos três situações quanto à *residência* das sociedades:

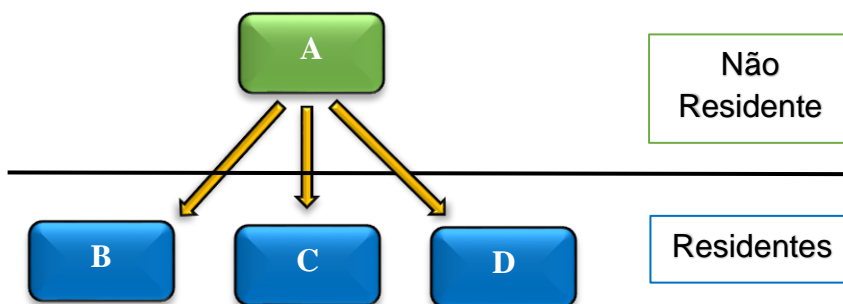
Exemplo 2



A, sociedade *não residente* controla B, *residente*, que por seu turno controla C e D *residentes*.

Uma vez que só as sociedades residentes podem integrar o grupo, neste caso a dominante seria B, residente que controla as outras residentes, mas que é controlada por A, não residente.

Exemplo 3

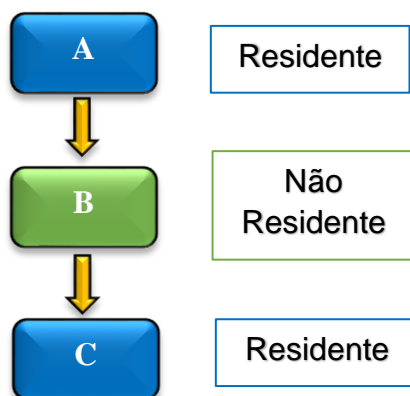


A, sociedade *não residente* controla B, C e D, sociedades *residentes*.

Antes da introdução do art.º 69.º-A no CIRC, não sendo A uma sociedade *residente* em Portugal, o CIRC impedia que as sociedades B, C e D, *residentes* em Portugal, pudessem

beneficiar do RETGS. Com a introdução no art.º 69.º-A no CIRC, passou a permitir-se que as sociedades filhas *B*, *C* e *D* componham entre elas um grupo tributável pelo RETGS.

Exemplo 4



A, sociedade *residente* controla *B não residente* e esta, por seu turno, controla *C residente*, ou seja, existe um *controle indireto* da primeira sobre a última, ambas *residentes*, mas em que a intermediária é *não residente*.

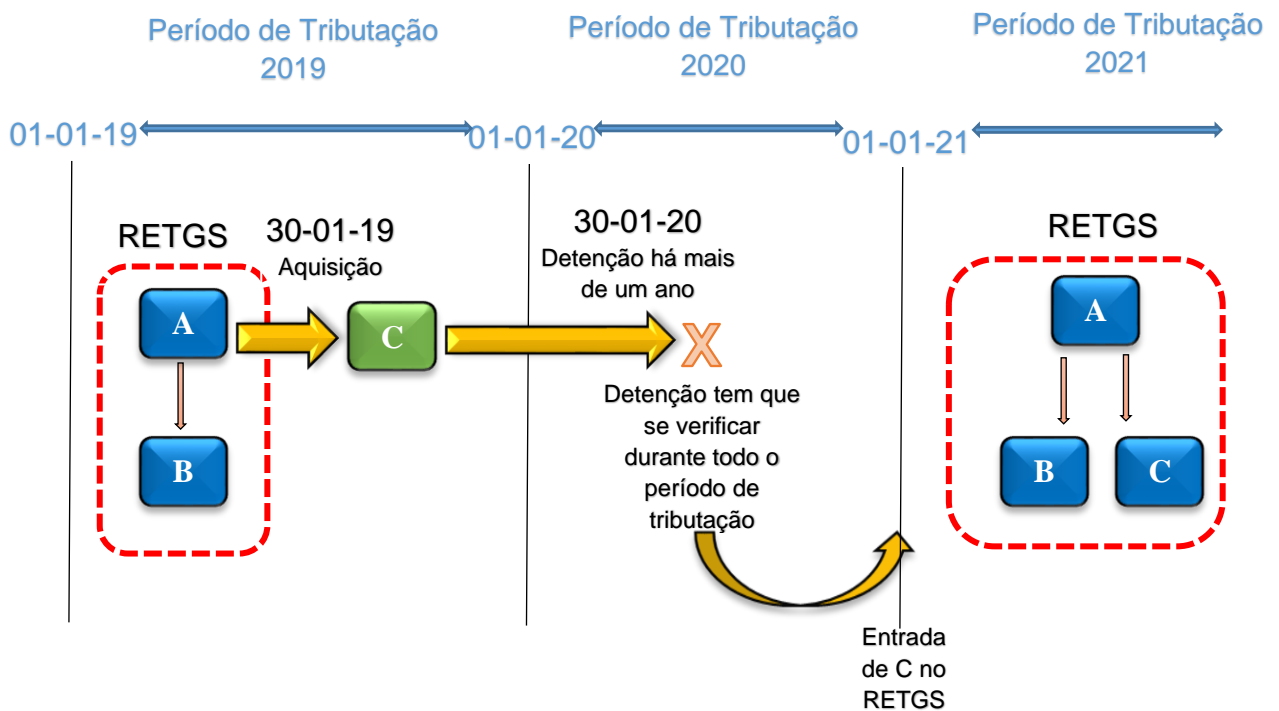
Segundo a alínea b) do n.º 5 do art.º 69.º do CIRC, uma sociedade com participações sociais detidas indiretamente através de uma sociedade não residente, pode ser incluída no grupo fiscal, desde que as sociedades sejam residentes na UE ou no Espaço Económico Europeu (EEE). As sociedades residentes na UE devem ser detidas em pelo menos 75% por uma sociedade residente incluída na esfera do grupo, enquanto que nas sociedades residentes no EEE, é necessário existir uma obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade no seu país, equivalente à estabelecida no âmbito da UE, e as sociedades têm de ser detidas em 75% por uma sociedade residente incluída no grupo fiscal ou por uma sociedade da UE, também esta detida em 75% por uma residente incluída no grupo.

- ii. a sujeição da totalidade dos seus rendimentos ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada [alínea d) do n.º 4 do art.º 69.º do CIRC]. O legislador estabeleceu na norma de exclusão, a possibilidade de as sociedades sujeitas a taxas de IRC inferiores à mais elevada renunciarem à sua aplicação, de modo a poderem integrar o perímetro. Em adição à necessidade de renúncia, o legislador veio ainda impor um

requisito temporal de manutenção da taxa de IRC mais elevada por um período de três anos²⁵.

- iii. a detenção pela sociedade dominante de uma participação na sociedade dominada há mais de um ano, desde o momento em que se iniciou a aplicação deste regime [alínea b) do n.º 3 do art.º 69.º do CIRC], exceto no caso de sociedades constituídas há menos de um ano pela sociedade dominante ou por outra sociedade que integre o grupo, hipótese em que tal prazo será dispensado, desde que se verifique a detenção de 75% do capital social dessas sociedades e mais de 50% dos direitos de voto, a partir da data da respetiva constituição (cfr. o n.º 13 do art.º 69.º).

Exemplo 5



A, sociedade dominante, *adquire* em 30-01-2019 uma participação de C que lhe permite cumprir com os requisitos para inclusão no perímetro, no entanto, C apenas poderá ser incluída no perímetro como sociedade dominada em 01-01-2021, uma vez que, em 01-01-2020, A ainda não detém a participação de C há mais de um ano e como os

²⁵ Conforme o n.º 15 do art.º 69.º, introduzido pela Lei do Orçamento do Estado para 2016, aprovada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março.

pressupostos têm de se verificar *ao longo de todo o período*²⁶, significa que a nova sociedade integra o RETGS apenas no período seguinte.

- iv. nos casos em que a participação tiver sido adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de ativos, será computado neste prazo (superior a um ano), o período de detenção da participação social pela sociedade dominante na sociedade dominada anterior à ocorrência da fusão, cisão ou entrada de ativos (cfr. n.º 14 do preceito em análise).
- v. a não consideração da sociedade *dominante* como *dominada* em nenhuma outra sociedade residente em território português suscetível de ser qualificada como *dominante*, com o objetivo de garantir a independência da sociedade *dominante*, conforme alínea c) do n.º 3 do art.º 69.º do CIRC. A sociedade dominante pode ser dominada de uma sociedade com transparência fiscal, isenta, não residente ou com uma tributação sujeita a outra taxa, que não à taxa normal mais elevada mas se a dominante for dominada por uma que reúna os requisitos para aplicação do regime, esta pode optar pela continuidade do RETGS, passando a figurar como nova dominante, se comunicar esse facto à AT nos 30 dias seguintes (art. 69.º n.º 10). A *ratio* de tal comunicação prende-se com a possibilidade de evitar que ocorra a cessação da aplicação do RETGS em que a anterior sociedade dominante se encontrava inserida, permitindo a inclusão da nova sociedade dominante no âmbito deste grupo²⁷.
- vi. a não renúncia ao RETGS pela sociedade dominante nos três anos anteriores à data de aplicação do regime, conforme alínea d) do n.º 3 do art.º 69.º do CIRC.

A não verificação de qualquer um dos requisitos *supra* elencados pela sociedade dominante tem como consequência direta e imediata a queda do RETGS, por determinação do disposto na alínea a) do n.º 8 do art.º 69.º, sem prejuízo da sua manutenção nos casos em que se verifiquem as circunstâncias definidas no n.º 10 do mesmo artigo.

²⁶ Cfr. (Nunes, 2001, p. 160).

²⁷ Esclarecimento constante na Circular n.º 5/2015, de 31 de março de 2015, emitida pelo Gabinete do Diretor-Geral da AT.

4.3. Exclusão do RETGS

A par dos requisitos *supra* elencados, o legislador consagra no n.º 4 do art.º 69.º do CIRC, um elenco de situações que, uma vez verificadas, acarretam a automática exclusão ou afastamento das sociedades do âmbito deste regime. Deste modo, para efeitos de aplicação do RETGS, exige-se que as sociedades:

- i. não estejam fora de atividade por um período de tempo superior a um ano ou não tenham sido dissolvidas;
- ii. não tenham sido objeto de instauração de processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação;
- iii. não registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos (é uma norma antiabuso no sentido de evitar a aquisição de sociedades com prejuízos transitados para incluí-las no grupo e beneficiar assim da compensação de resultados, o que faria com que o lucro tributável diminuísse)²⁸. Tal como acontece com a contagem do prazo previsto na alínea b) do n.º 3, também aqui, se a participação tiver sido adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de ativos, se considera o período durante o qual a participação tiver permanecido na titularidade das sociedades fundidas, cindidas ou da sociedade contribuidora, respetivamente, para efeitos de contagem deste prazo, nos termos do n.º 14.

²⁸ O nosso ordenamento jurídico, tal como o de outros países, começou por adotar cláusulas especiais antiabuso nos setores mais expostos à evasão e fraude fiscais, acabando por introduzir em 1999 uma cláusula geral na LGT (art.º 38, n.º 2) que em 2000 viria a sofrer alterações. Em 03 de maio de 2019, viria a ser publicada a lei 32/2019 que reforça o combate às práticas de elisão fiscal, transpondo a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 16 de julho, cujo art.º 6.º da diretiva contem uma disposição geral antiabuso no âmbito da determinação da base tributável do IRC. Destaca-se a alteração introduzida ao n.º 2 do art.º 38 da LGT que passou a ter a seguinte redação: “*As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.*”. JOSÉ CASALTA NABAIS reconhece que a luta contra as múltiplas e imaginativas formas que os fenómenos da evasão e fraude fiscal apresentam, “*muito dificilmente poderá ser levada a cabo com êxito pelo legislador através de uma casuística previsão de múltiplas e diversificadas cláusulas especiais, num autêntico jogo do gato e do rato.*”, cfr. (Nabais, 2019, p. 221).

- iv. não estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada ou, estando, renunciem à sua aplicação;
- v. não adotem um período de tributação distinto do da sociedade dominante. Se assim não fosse, as sociedades poderiam utilizar o período diferente para diferirem o momento de pagamento do imposto.
- vi. assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, sem prejuízo do disposto no n.º 11 do correspondente artigo, relativamente às entidades públicas empresariais, que satisfaçam os requisitos relativos à qualidade de sociedade dominante aqui exigidos.

A cessação do RETGS verificar-se-á, igualmente, caso a sociedade dominante incumpra qualquer um dos requisitos estabelecidos nos pontos i), ii), iv) ou vi), por imposição do disposto na alínea b) do n.º 8 do art.º 69.º do CIRC.

4.4. Renúncia, Cessação ou Alteração da composição do grupo

A estrutura dos grupos não é absoluta, estando sujeita à entrada e saída de sociedades. Os termos e condições implícitos tanto ao exercício da *opção pelo regime* aqui em causa, como às *alterações* da composição do grupo, à *renúncia* ou à *cessação* da aplicação do regime, encontram-se previstos no n.º 7 do art.º 69.º. Em qualquer uma destas hipóteses a comunicação à AT é obrigatória e é sobre a sociedade dominante que recai o ónus de proceder a tal comunicação, mediante o envio, por transmissão eletrónica de dados, da declaração de *inscrição*, *alteração* ou *cessação* no registo, que consoante a situação em causa, deverá ser feita dentro de um dos seguintes prazos:

- i. No caso da *inscrição*, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação do regime, caso se trate do exercício da opção pelo RETGS;

Exemplo 6

Caso se pretenda iniciar a aplicação do regime com referência a 01-01-2019, a comunicação deverá ser efetuada até 31-03-2019, pela sociedade dominante;

- ii. No caso de *alteração*, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que deve ser efetuada a *inclusão* de novas sociedades ou do 3.º mês do período de tributação *seguinte*

àquele em que ocorra a *saída* de sociedades do grupo, exceto caso a alteração ocorra por cessação da atividade da sociedade, situação em que a comunicação deverá ser feita no prazo de 30 dias a contar da data da cessação da atividade (nos termos do n.º 6 do art.º 118.º do CIRC), sem prejuízo do disposto no n.º 7 desse mesmo art.º 118.º, caso se trate da alteração da composição do grupo;

Exemplo 7

Caso uma sociedade dominante *adquirir* em 30-01-2019 uma participação que lhe permita cumprir com os requisitos para inclusão no perímetro, essa sociedade apenas poderá ser incluída no perímetro como sociedade dominada em 01-01-2021, pelo que a comunicação de alteração à composição do grupo deverá ser efetuada até 31-03-2021; No caso de *alienação*, caso esta ocorra em 15-12-2019, a comunicação de alteração deverá ser efetuada até 31-03-2020 (que corresponde ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorreu a saída da sociedade do grupo fiscal);

- iii. até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende *renunciar* à aplicação do regime. Em Portugal, não existe nenhum período mínimo de permanência obrigatório, sendo livre a opção de sair da aplicação do RETGS a qualquer momento;
- iv. até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que deixem de se verificar as condições legalmente exigidas para a sua aplicação em caso de *cessação*.

O incumprimento da obrigação de comunicação legalmente imposta nos casos supra identificados deixou de determinar a imediata cessação da aplicação do regime, no entanto, pode estar sujeito à aplicação da sanção prevista no n.º 8 do art.º 117.º do RGIT, relativamente à falta de apresentação ou apresentação fora do prazo legal das declarações previstas nas alíneas b) e d) do n.º 7 do art.º 69.²⁹.

Ainda quanto à comunicação à AT, o n.º 10 do artigo em referência também prevê esta obrigatoriedade, até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte à data em que a sociedade dominante de outro grupo se passou a considerar dominada de uma outra sociedade dominante.

²⁹ Esclarecimento constante na Circular n.º 5/2015, de 31 de março de 2015, emitida pelo Gabinete do Diretor-Geral da AT.

4.5. A cessação da aplicação do RETGS

Para além dos casos em que deixa de estar reunido qualquer um dos requisitos previstos no n.º 3 ou nas alíneas a), b), d) ou g) do n.º 4 do art.º 69.º do CIRC, a cessação ocorre também quando:

- i. se verifique o recurso à aplicação de *métodos indiretos para a determinação do lucro tributável* de qualquer uma das sociedades do grupo. Esta sanção é de aplicação automática³⁰ e retroativa, deixando de se aplicar desde o início do período em que ocorreu a irregularidade que determinou a aplicação de métodos indiretos³¹;
- ii. ou quando a sociedade não exerceu a opção pela continuidade da aplicação do regime nos termos do disposto no n.º 10, na hipótese em que a sociedade dominante passe a ser dominada de outra sociedade que reúna os requisitos para ser considerada dominante.

Quanto à produção dos efeitos da cessação do RETGS, o n.º 9 do artigo em análise indica que os mesmos se reportarão ao final do período de tributação anterior àquele em que foi comunicada a renúncia à aplicação do regime e em que se verificou qualquer uma das causas de cessação do regime previstas no n.º 8, como a não verificação dos requisitos legalmente exigidos para a aplicação do RETGS.

5. A determinação do lucro tributável do grupo

Conforme indica o art.º 70.º do CIRC, a determinação do lucro tributável do grupo, para efeitos do RETGS, é determinado pela sociedade *dominante* e consiste na *soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais de cada uma das sociedades integrantes do grupo*³². No fundo, determina-se como se de uma só entidade se tratasse. É a declaração periódica de rendimentos do grupo, apresentada pela sociedade dominante, que é liquidável e não as declarações das sociedades dominadas, apesar de cada uma das sociedades incluídas no perímetro ter o dever de submeter uma declaração periódica de rendimentos individual, que não produz efeitos de liquidação,

³⁰ Este tipo de cessação designa-se por “*cessação imperativa da tributação do grupo*”, cfr. (Nunes, 2001, p. 168).

³¹ Para GONÇALO AVELÁS NUNES a cessação deveria ter efeitos apenas para o futuro. (Nunes, 2001, p. 168).

³² À regra geral constante do art.º 17º do CIRC dever-se-á ter em conta as especificidades aplicáveis ao RETGS, constantes do art.º 70º do CIRC.

conforme o n.º 6 do art.º 120.º do CIRC. É a *demonstração de resultados*³³ que nos dá o *resultado líquido do período*³⁴ e permite chegar ao *lucro tributável*³⁵.

Temos que ter em conta que o resultado final pode não se tratar de lucro tributável, mas sim de um prejuízo fiscal quando as deduções forem superiores aos aumentos. Na aplicação do RETGS, segundo o disposto no art.º 71.º do CIRC, há um regime específico de dedução de prejuízos fiscais.

A Reforma do CIRC aditou à fórmula de determinação do lucro tributável, a opção prevista no n.º 5 do art.º 67.º, que respeita à dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos.

De referir ainda que regras especiais são aplicáveis aos grupos tributados no âmbito do RETGS, no que diz respeito ao cálculo da derrama estadual (n.º 3 do art.º 87.º-A) e ao pagamento especial por conta (n.º 12 do art.º 106.º).

O Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 2 de Fevereiro de 2011, veio contradizer o entendimento da Administração Tributária constante do Ofício-Circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008, no que se refere à liquidação da derrama municipal (prevista na Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro), determinando que, sendo aplicável o RETGS, a derrama deverá incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades, como propugnado pelas autoridades fiscais.

Importa ainda tecer um reparo quanto ao agravamento das tributações autónomas³⁶. O artigo 88.º do CIRC prevê várias tributações autónomas em IRC com as respetivas taxas e no seu n.º 14 estabelece o seguinte:

“14 - As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período

³³ A *demonstração dos resultados* é o relatório que nos mostra os detalhes dos *rendimentos* e os *gastos* durante um determinado período de tempo, normalmente um ano. Nela, podemos verificar se a empresa, durante o período, teve lucro ou prejuízo.

³⁴ *Resultado líquido* do período apurado no normativo contabilístico aplicável ao sujeito passivo, o qual deve refletir todos os gastos e rendimentos do período de tributação.

³⁵ O *lucro tributável* de uma sociedade corresponde ao resultado líquido do período, apurado na contabilidade (o qual é demonstrado na declaração anual de informação contabilística e fiscal – IES, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC), eventualmente corrigido nos termos do CIRC e outras disposições legais aplicáveis. Cfr. Manual de Preenchimento do Quadro 07 da DR Modelo 22 da Autoridade Tributária e Aduaneira.

³⁶ “A doutrina que se tem pronunciado sobre este assunto tem defendido que as taxas de tributação autónoma estão relacionadas com distribuições ocultas de lucros e práticas de evasão e elisão fiscal, com práticas ilegais de corrupção, e também com o complexo problema que o Direito Fiscal enfrenta quanto há interação das esferas pessoal e empresarial.”, cfr. (Dourado, 2018, p. 229).

de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores.”.

A questão que em tempos gerou controvérsia foi a de saber se, quando era aplicável RETGS, os prejuízos fiscais relevantes para determinar este agravamento de taxas de tributação autónoma são os dos grupos ou os de cada uma das entidades individuais que os integram.

Esta lacuna encontra-se hoje legislativamente resolvida, através do aditamento, operado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, do n.º 20 ao artigo 88.º do CIRC, que estabelece o seguinte:

“20 - Para efeitos do disposto no n.º 14, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69.º, é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70.º”³⁷.

Em matéria de pagamento do imposto, o legislador consagrou um regime especial de *responsabilidade solidária passiva* das sociedades agrupadas, uma vez que o imposto “incumbe à sociedade dominante, sendo qualquer das outras sociedades do grupo solidariamente responsável pelo pagamento daquele imposto, sem prejuízo do direito de regresso pela parte do imposto que a cada uma delas efetivamente respeite” (art.º 115.º do CIRC)³⁸.

6. O regime específico de dedução de prejuízos fiscais

Em matéria fiscal, um importante critério a ter em conta pelo investidor na tomada de decisão é a possibilidade de dedução de prejuízos fiscais, que no RETGS se traduz numa comunicabilidade horizontal dos prejuízos entre as várias sociedades que constituem o grupo³⁹.

³⁷ Relativamente ao assunto, *vide* Processo nº 239/2014-T; 176/2016-T; 659/2014-T; 447/2015-T; 56/2017-T do CAAD.

³⁸ Relativamente ao referido, ENGRÁCIA ANTUNES refere que “*as sociedades dominadas surgem assim, perante o credor fiscal, na mesma posição jurídica que a sociedade dominante: cada uma das sociedades do grupo é “de per si” responsável pelo cumprimento da inteira prestação, não lhe sendo lícito opor benefício da divisão, nem mesmo se vendo liberada de tal obrigação através do chamamento à demanda das restantes sociedades convededoras, “máxime” da sociedade dominante (cfr. arts. 512.º, n.º 1, 518.º do CCivil).*”, Cfr. (Antunes, 2002, p. 210 e 211).

³⁹ A introdução do RETGS no CIRC “... *afastou-se da solução mais próxima do Organschaft, expressa na consolidação, e aproximou-se do sistema britânico do tax relief onde, num grupo de sociedades, as que têm créditos fiscais (prejuízos) podem cedê-los às empresas do grupo que têm ganhos, de modo a reduzir os impostos pagos por estas.*”, cfr. (Sanches, 2007, p. 362).

O lucro tributável de uma sociedade corresponde ao resultado líquido do período, apurado na contabilidade (o qual é demonstrado na declaração anual de informação contabilística e fiscal – IES, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC), eventualmente corrigido nos termos do CIRC e outras disposições legais aplicáveis, podendo gerar um resultado negativo que contempla um prejuízo fiscal. Tendo em conta o exposto, o direito fiscal tem este facto em consideração e permite que aos lucros tributáveis de um ou mais exercício sejam deduzidos os prejuízos fiscais de outro.

É o art.º 52.º do CIRC que consagra o regime geral de dedução dos prejuízos fiscais e no caso dos grupos de sociedades que optem pelo RETGS, o CIRC remete ainda para a observância do art.º 71.º, que define o regime específico de dedução dos prejuízos fiscais.

Nos termos do disposto no art.º 52.º do CIRC, os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício pelas empresas individuais são deduzidos aos lucros tributáveis futuros de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores. Para além deste prazo de 5 anos para reporte dos prejuízos, o legislador consagrou a possibilidade de reporte de prejuízos fiscais por um período de 12 anos, no caso dos sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial e que estejam abrangidos pelo Decreto-Lei que aprova o estatuto de micro, pequena e média empresas (PME's) (n.º 1 do art.º 52.º do CIRC).

Quanto ao montante máximo de dedução, em cada período de tributação, é de 70% do respetivo lucro tributável (n.º 2 do art.º 52.º do CIRC).

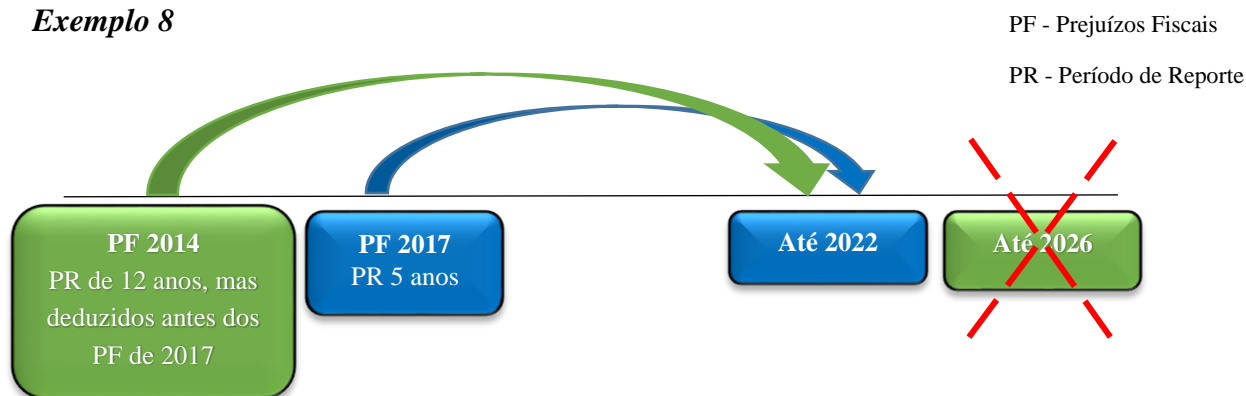
A Lei do Orçamento de Estado de 2017 revogou a regra FIFO (“first in first out”) que levava a que os prejuízos fiscais apurados há mais tempo fossem deduzidos em primeiro lugar (artigos 71.º n.º 6 e 52.º n.º 15, revogados). Entre as razões podemos apontar as constantes alterações do período de reporte que tem variado entre 4 e 12 períodos e também para promover a eficiência na utilização dos prejuízos.

Vejamos as seguintes situações:

- i. No caso de prejuízos fiscais gerados em 2014, o período de reporte é de 12 anos, terminando em 2026;
- ii. No caso de prejuízos fiscais gerados em 2017, período de reporte é de 5 anos, terminando em 2022.

Se aplicássemos a regra FIFO, os prejuízos fiscais gerados em 2014 e 2017 tinham que ser deduzidos até 2022, pois os prejuízos referentes a 2014 teriam que ser totalmente deduzidos antes dos de 2017 conforme o seguinte exemplo.

Exemplo 8



Atualmente, permite-se que sejam primeiramente deduzidos os prejuízos gerados em 2017 (que podem ser utilizados até 2022) e só depois se deduzir os prejuízos gerados em 2014 que são reportáveis até 2026, o que se revela vantajoso.

Atendendo às especificidades do regime de dedução de prejuízos fiscais, é determinante a consideração de algumas normas especiais referentes maioritariamente às alterações ocorridas na constituição do grupo que opta pelo regime, e o momento em que se dão as mesmas.

O art.º 71.º distingue:

- i. os *prejuízos individuais*, apurados *antes da aplicação* do RETGS,
- ii. os *prejuízos consolidados*, gerados *durante a aplicação* do RETGS,
- iii. e os *prejuízos individuais* e os *consolidados após o termo* de aplicação do RETGS.

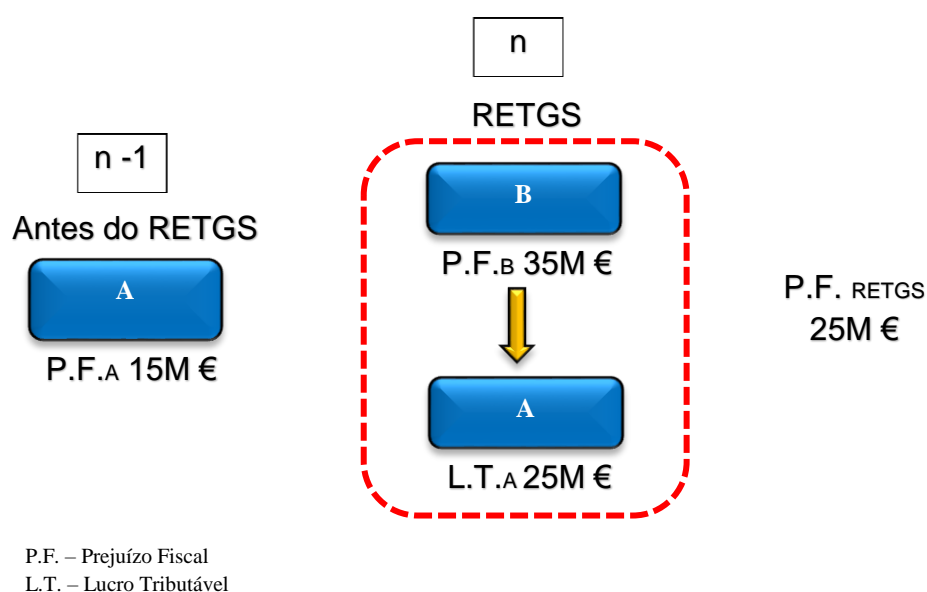
6.1. Prejuízos individuais apurados antes da aplicação do RETGS

É possível, sendo até mesmo comum, que as sociedades que formam um grupo fiscal, antes da sua entrada no RETGS, tenham já uma *atividade anterior* podendo acarretar prejuízos fiscais ainda por deduzir.

Assim, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRC, os prejuízos fiscais *individuais* das sociedades do grupo, referentes a exercícios *anteriores* ao do início de

aplicação do regime (*pre-entry losses*) só podem ser deduzidos ao lucro tributável *do grupo* até ao limite do lucro tributável *da sociedade* a que respeitam⁴⁰. Portanto, estes prejuízos só serão deduzidos se a sociedade que os gerou começar a ter natureza lucrativa, caso contrário eles não poderão ser deduzidos. Se ainda não se aplicava o RETGS e, portanto, ainda não havia uma “agregação” dos lucros e prejuízos como se de uma sociedade apenas se tratasse, o prejuízo da sociedade individual ainda deve seguir a regra geral, sendo este apenas deduzido ao seu lucro individual.

Exemplo 9



- A, é uma sociedade dominada de um grupo de sociedades cuja sociedade dominante é B.
- A, tem prejuízos fiscais de 15M € anteriores à entrada no RETGS e apurou no exercício n, um *lucro tributável individual* de 25M €.
- B, apurou no exercício n, um prejuízo fiscal de 35M €.
- O grupo de sociedades vai apresentar um prejuízo fiscal de 25M €, tendo em conta que a sociedade A tem que deduzir 15M € ao lucro tributável de 25M € resultando em 10M € de lucro tributável para apurar no grupo de sociedades.

⁴⁰ Um dos receios apontados por GONÇALO AVELÁS NUNES antes do surgimento do RETGS, era que este fosse um meio de evasão fiscal através do mecanismo de “lavagem de prejuízos”, permitindo que se integrem sociedades no grupo só para imputar os prejuízos dessas sociedades a outras sociedades que tenham atingido resultados positivos e assim diminuir o imposto a pagar. Cfr. (Nunes, 2001, p. 193).

6.2. Prejuízos consolidados gerados durante a aplicação do RETGS

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRC, os prejuízos fiscais do grupo, apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o RETGS, só poderão ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo (nos termos e condições previstos no n.º 2 do art.º 52.º), mais uma vez, como se de uma única sociedade se tratasse, não sendo permitindo que os prejuízos sejam utilizados fora do RETGS. Os prejuízos pertencem ao grupo e não às sociedades individualmente, assim como a legitimidade para a sua dedução caberá também ao grupo, encabeçado pela sociedade dominante.

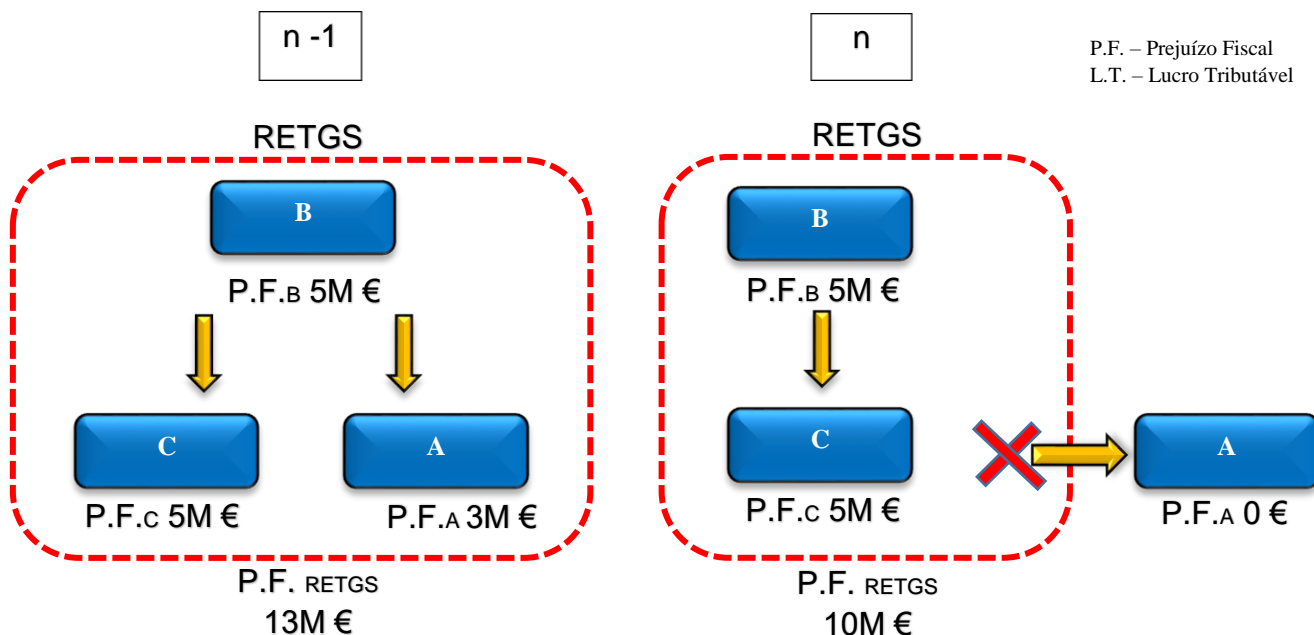
Importa referir que, nos termos do n.º 2 do art.º 116.º da Lei do Orçamento do Estado para 2012, o disposto nas alíneas a) e b) apenas é aplicável à dedução aos lucros tributáveis dos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2012 dos prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação anteriores a 1 de janeiro de 2012, ou em curso nesta data.

6.3. Prejuízos individuais e os consolidados após o termo de aplicação do RETGS

Uma vez *terminada* a aplicação do regime, seja por renúncia, seja por verificação de outra causa de cessação, ou quando o mesmo deixe de ser aplicado a uma sociedade do grupo, extingue-se o direito a dedução dos prejuízos fiscais ou da quota-parte dos prejuízos, respetivamente, verificados durante os períodos de tributação em que se aplicou o regime, apenas se mantendo o direito a dedução dos prejuízos fiscais verificados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do regime, na parte que ainda não tiverem sido deduzidos⁴¹ [c) e d) do n.º1 do art.º 71.º e art.º 52 do CIRC].

⁴¹ Esclarecimento constante na Circular n.º 5/2015, de 31 de março de 2015, emitida pelo Gabinete do Diretor-Geral da AT.

Exemplo 10



- A, é uma sociedade dominada de um grupo fiscal liderado pela sociedade dominante B.
- Até ao exercício n-1, os prejuízos fiscais apurados pelo RETGS perfaziam 13M €, dos quais 3M € correspondiam à quota-parte dos prejuízos do grupo gerados por A.
- Durante o exercício n, A saiu do grupo fiscal.
- A, perde assim a possibilidade de deduzir a quota-parte de prejuízos do grupo, uma vez que os mesmos não lhe pertencem individualmente.
- O grupo fiscal ficou com 10M € (13M € – 3M €) de prejuízos fiscais para dedução em exercícios futuros.

GONÇALO AVELÃS NUNES, apelida este regime de desequilibrado, criticando o facto de que a saída de uma sociedade do grupo implica que todas as vantagens daí decorrentes sejam neutralizadas. O autor propõe que quando cesse a tributação pelo regime especial ou alguma sociedade abandona o perímetro de integração, “as sociedades retomam o regime geral de tributação, reassumindo o direito a reportar os seus prejuízos na proporção em que contribuíram para os resultados negativos do grupo apurados de acordo com as regras de consolidação”⁴².

⁴² Cfr. (Nunes, 2001, p. 197).

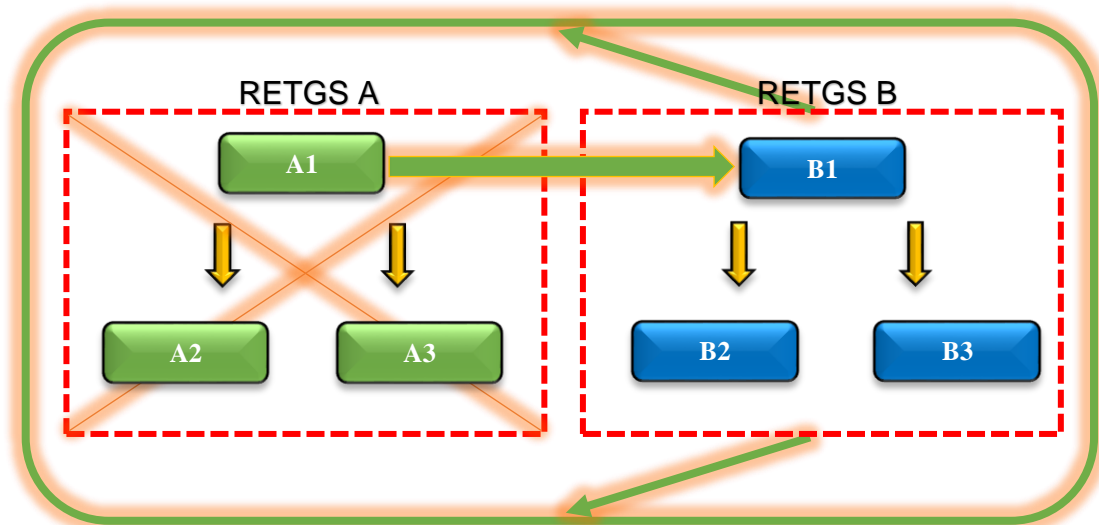
Importa também referir os casos em que se verificam operações de fusão entre sociedades do grupo ou de uma sociedade incorporar uma ou mais sociedades não pertencentes ao grupo (n.º 2 do art.º 71.º do CIRC), caso em que os prejuízos das sociedades fundidas verificados em períodos anteriores ao do início do regime, podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo, até ao limite do lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante, desde que seja aplicado o regime da neutralidade fiscal previsto no art.º 74.º, e verificadas as condições previstas de transmissibilidade de prejuízos fiscais previstas no âmbito desse mesmo regime (cf. art.º 75.º).

6.4. Alteração da sociedade dominante no RETGS

Os n.ºs 3, 4 e 5 do art.º 71.º do CIRC contemplam um conjunto de casos de *alteração da sociedade dominante* que importa esmiuçar, sendo eles os seguintes:

- i. Caso uma sociedade que *passe a ser dominante* opte pela continuidade do RETGS, os prejuízos fiscais do grupo dos períodos de tributação anteriores, podem ser dedutíveis ao lucro tributável do novo grupo se existir *reconhecido interesse económico* aferido pelo Ministério das Finanças, mediante solicitação pela sociedade dominante através de *requerimento* a apresentar à AT (cf. n.º 3), e ao qual se junta a *comunicação* de que se pretende continuar a aplicar o regime na mudança de dominante (art.º 69.º n.º 10);
- ii. Caso uma sociedade dominante de um grupo de sociedades *adquira o domínio* de uma sociedade dominante de outro grupo de sociedades, optando pela continuidade do RETGS com perímetro mais alargado, as quotas-partes dos prejuízos do grupo imputáveis ao *grupo adquirente* e que integrem o *grupo adquirido* são dedutíveis nos termos da alínea a) do n.º 1 (regime dos *pre-entry losses*) e desde que se verifique *reconhecido interesse económico*, mediante *requerimento* a apresentar à AT com aquela *comunicação*, e desde que obtida autorização por parte do Ministro das Finanças (cf. n.º 4);

Exemplo 11



- A1, sociedade dominante do grupo A, adquire determinada percentagem de participações sociais na sociedade B1, dominante do grupo B, de tal forma que A1 passa a ser considerada como dominante de B1.
 - A1, decide incluir as sociedades do grupo A no grupo B, passando A1 a figurar como dominante do grupo B, opção prevista no n.º 4 do art.º 71.º do CIRC.
 - Quanto aos prejuízos do grupo B, estes mantêm a sua dedutibilidade na íntegra, salvo se alguma sociedade ficar excluída do grupo, caso em que se aplica o art.º 71.º1, d), excluindo-se a quota-parte dos prejuízos da sociedade que sai.
 - Relativamente aos prejuízos do grupo A, o n.º 4 do art.º 71.º indica que apesar de cessar a aplicação do regime a este grupo, abre-se a exceção de poderem continuar a ser reportados apenas em relação às sociedades que se vão incluir no B.
 - Apesar de se incluírem todas as sociedades e de se reportarem todos os prejuízos, estes estarão limitados ao respeito pelos seus lucros tributáveis.
 - Torna-se também necessário o reconhecimento do seu “interesse económico”, requerido ao Ministro das Finanças, através do procedimento *supra* mencionado.
- iii. No mesmo caso descrito anteriormente, com a especificidade de a nova sociedade dominante optar pela inclusão das sociedades pertencentes ao *grupo adquirido* nos termos da subalínea 1) da alínea b) do n.º 7 do art.º 69.º, [e desde que preencham os requisitos previstos nos n.ºs 2, 3 e nas alíneas a), b) e d) a g) do n.º 4 do art.º 69.º], as quotas-partes dos prejuízos fiscais do grupo da anterior sociedade dominante imputáveis

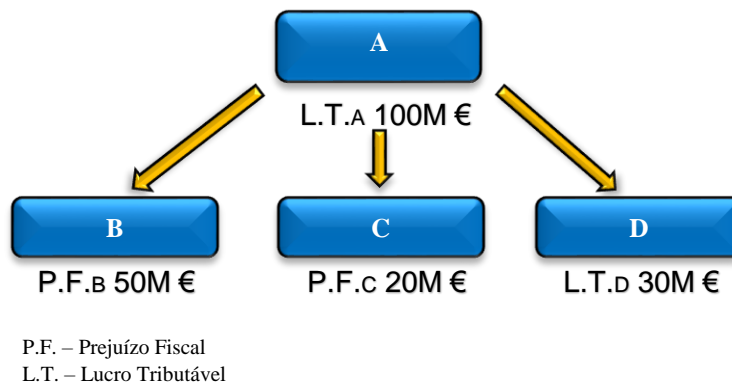
às sociedades que integrem o grupo da nova sociedade dominante são dedutíveis nos termos da alínea a) do n.º 1 (cf. n.º 5).

Também aqui a solução passou pela equiparação a uma situação de simples inclusão de sociedades, sem acarretar nada de novo. Observando o caso exposto em (ii), permite-se a dedução dos prejuízos do grupo B relativamente às quotas-partes das sociedades que passem a integrar o grupo A, tendo como limite o lucro da sociedade a que respeitam. Em relação aos prejuízos do grupo A, este como se conservou, mantem-se os seus prejuízos e a sua possibilidade de reporte na íntegra, salvo se alguma sociedade sair.

O caso do n.º 5 em comparação com o caso do n.º 4, tem como vantagem não ser necessário o reconhecimento do “interesse económico” e todo o procedimento a ele subjacente.

7. RETGS vs regime geral

Tendo em conta tudo o que já foi referido sobre este regime especial, não poderíamos terminar o estudo sem antes observar o confronto com o regime geral e retirar as devidas ilações sobre a vantagem, ou não, da sua aplicação em sede de IRC. Vamos analisar o esquema seguinte que apresenta uma situação consideravelmente básica:



Exemplo 12

Vamos supor que o grupo esquematizado opta pelo *RETGS*. Neste caso, o lucro tributável do grupo resulta da soma algébrica dos lucros tributáveis⁴³ e dos prejuízos fiscais individuais de cada uma das sociedades que integram o grupo. Assim obtemos o seguinte resultado:

⁴³ O *lucro tributável* de uma sociedade corresponde ao resultado líquido do período, apurado na contabilidade (o qual é demonstrado na declaração anual de informação contabilística e fiscal – IES, a que se refere a alínea

$$100\text{M €} - 50\text{M €} - 20\text{M €} + 30\text{M €} = 60\text{M €}$$

Agora, ao lucro tributável do grupo, vamos multiplicar o valor da taxa de IRC dado pelo art.º 87.º do CIRC, que é de 21%. Obtendo o seguinte valor:

$$60\text{M €} \times 21\% = \mathbf{12.600\text{M €}}$$

Exemplo 13

Vejam a tributação do mesmo grupo, mas agora pelo *regime geral*. Cada sociedade do grupo deve multiplicar o respetivo lucro tributável apurado, pela taxa de IRC de 21%. Vejam:

$$100.000 \text{ €} \times 21\% = \mathbf{21\text{M €}}$$

$$30.000 \text{ €} \times 21\% = \mathbf{6.300\text{M €}}$$

Neste caso apenas as sociedades *A* e *D* apresentaram lucros tributáveis. Somando os dois resultados, obtemos um total de **27.300M €**. Comparando o resultado dos dois exemplos, facilmente nos apercebemos que com o RETGS o grupo obtém uma significativa poupança fiscal.

CAPÍTULO II - A adaptação do RETGS às decisões do TJUE

1. Nota introdutória

A expansão das economias aliado ao fenómeno da globalização tornaram os mercados extremamente competitivos, obrigando as sociedades comerciais a ampliar as suas áreas de negócio e aventurarem-se além-fronteira.

A UE confrontada com este fenómeno apercebeu-se que “*os agrupamentos de sociedades de Estados-Membros diferentes podem ser necessários para criar, na União, condições análogas às de um mercado interno*”⁴⁴ e assim garantir o bom funcionamento do

c) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC), eventualmente corrigido nos termos do CIRC e outras disposições legais aplicáveis.

⁴⁴ Directiva 2011/96/UE do Conselho de 30 de Novembro de 2011.

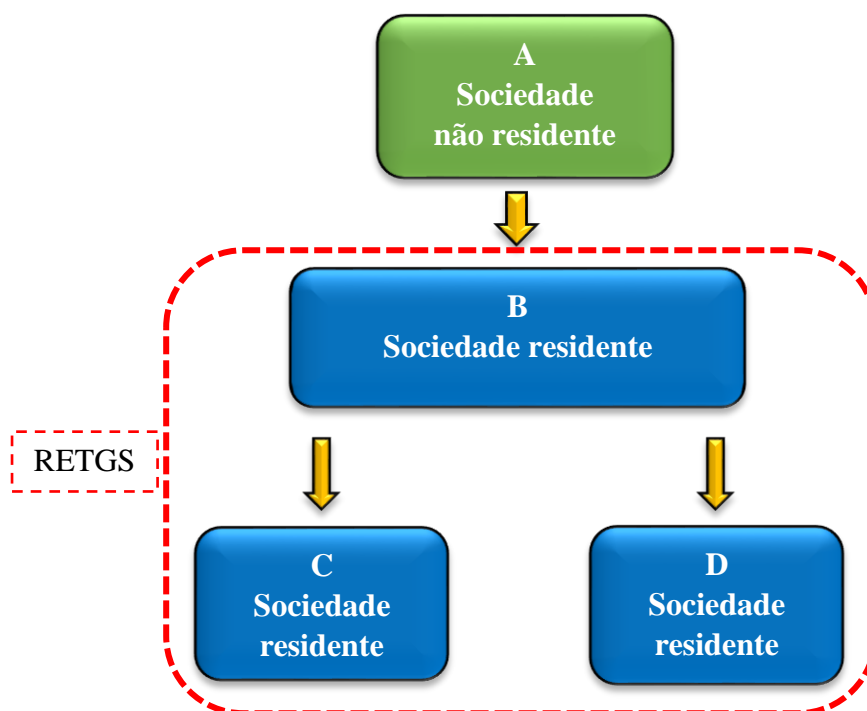
mesmo. Essas condições não devem ser dificultadas por restrições, desvantagens ou distorções decorrentes em especial das disposições fiscais dos EM. Os grupos de sociedades compostas por sociedades residentes em EM diferentes, devem ter a garantia da existência de regras fiscais neutras no que se refere à concorrência, a fim de permitir que as empresas se adaptem às exigências do mercado interno, aumentem a sua produtividade e reforcem a sua posição concorrencial no plano internacional.

O tema deste capítulo incidirá sobre o estudo do art.º 69.º-A⁴⁵ do CIRC que, como iremos testemunhar, surge da necessidade do ordenamento jurídico português se adaptar às decisões proferidas pelo TJUE. Para tal, torna-se imprescindível o estudo do Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 12 de junho de 2014 (C-39/13, C-40/13 e C-41/13) e a partir daqui, analisar o processo normativo desencadeado. Terminaremos com exemplos práticos que revelam o que na prática mudou com a introdução do art.º 69.º-A no CIRC.

2. O RETGS e as sociedades dominantes não residentes em Portugal

Até 31 de dezembro de 2014, o regime estabelecido no artigo 69.º do CIRC permitia, para cada uma das situações abaixo representadas, o seguinte enquadramento fiscal:

Exemplo 1

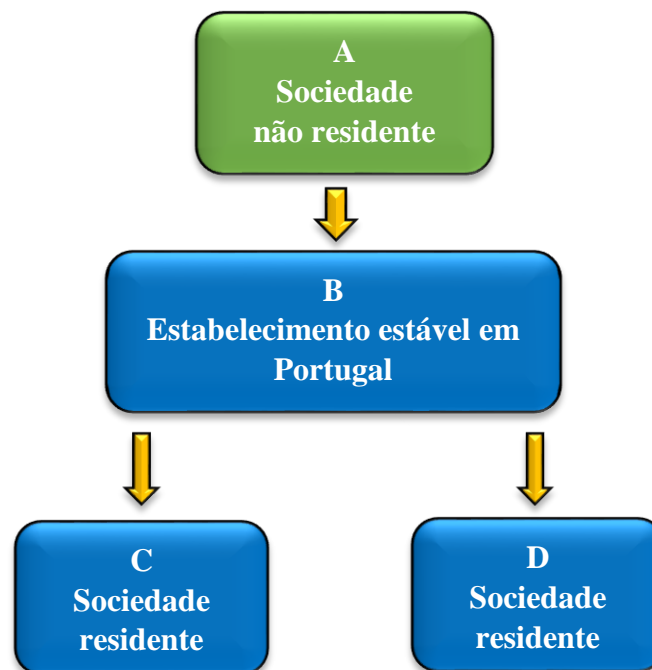


⁴⁵ Referente às sociedades dominantes com sede ou direção efetiva noutro EM da UE ou do EEE.

A, sociedade *não residente*, controla *B* sociedade *residente*. *B*, controla as sociedades *C* e *D*, ambas *residentes*.

B, preenchendo os requisitos consagrados no art.º 69.º do CIRC, poderia optar pela tributação ao abrigo do RETGS, assumindo o papel de entidade dominante sobre as sociedades *C* e *D* conforme ilustrado no exemplo 1.

Exemplo 2

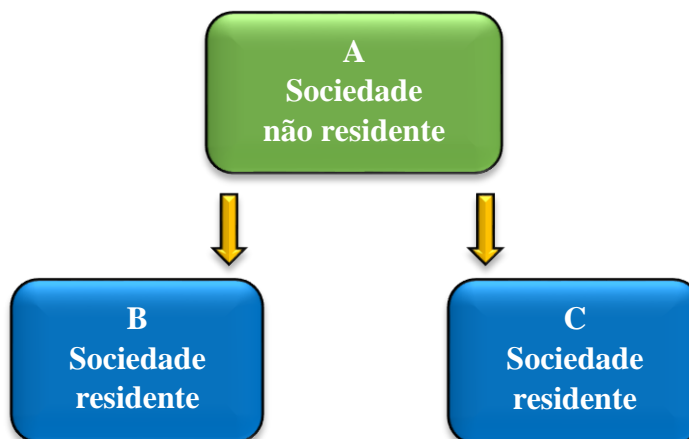


A, sociedade *não residente*, possui um estabelecimento estável⁴⁶ em Portugal, *B*, e controla as sociedades *C* e *D*, *residentes*.

Não existindo uma sociedade dominante residente em Portugal, o CIRC impedia que o estabelecimento estável da sociedade *não residente* em Portugal, bem como as sociedades filhas *residentes* em Portugal, pudessem beneficiar do RETGS.

⁴⁶ Vide, art.º 5.º do CIRC.

Exemplo 3



A, sociedade *não residente*, controla as sociedades B e C, ambas *residentes*.

Mais uma vez, não sendo A uma sociedade *residente* em Portugal, o CIRC impedia que as sociedades B e C, *residentes* em Portugal, pudessem beneficiar do RETGS.

Tendo em consideração as hipóteses apresentadas, e fazendo Portugal parte de um mercado interno cujas liberdades estão desde logo associadas ao princípio da não discriminação, poderíamos, por ventura, questionar se este tratamento desigual entre sociedades *residentes* e *não residentes*, no âmbito de aplicação do RETGS em sede de IRC, não violava algum princípio do TFUE. Analisando cuidadosamente as situações ilustradas, as mesmas sugerem que a nossa jurisdição punha em causa o princípio da igualdade, discriminando sociedades sediadas noutro EM assim como as suas sucursais e agências.

3. Direito de estabelecimento, um direito fundamental da UE

O direito de estabelecimento é um direito fundamental da UE cujos principais beneficiários, nas palavras de MIGUEL GORJÃO HENRIQUES, “*são as pessoas singulares nacionais de um Estado membro que se pretendam fixar noutro Estado membro, para exercer individualmente ou através da criação de uma empresa (agência, sucursal ou filial ou, em termos genéricos, sociedade) a sua actividade independente (liberal)*.”⁴⁷.

Este direito constitui uma das traves mestras da construção do mercado interno com uma íntima relação com liberdade de circulação de pessoas e capitais o que desde logo nos

⁴⁷ (Henriques, 2014, p. 569). O autor refere ainda que, “...*exige-se uma conexão com outro Estado membro, pelo que o tratado não se preocupa com todas as situações puramente internas, não podendo por isso excluir-se, com base unicamente no direito da União, a existência de situações de discriminação inversa*”.

remete para o direito da concorrência enquanto peça fundamental da garantia da igualdade jurídica e fáctica entre as diferentes empresas em concorrência. O direito de estabelecimento encontra-se consagrado no Capítulo II do Título IV, art.^{os} 49.º a 55.º do TFUE, com intenção de ser um fator de mobilidade social e económica, protegendo a liberdade de escolha da localização da atividade e da estratégia empresarial com base em critérios estritamente económicos. Permite igualmente a criação de condições de livre e leal concorrência entre empresas e profissionais liberais e a adaptação das estruturas de produção à escala da UE. A reorganização das suas atividades no mercado interno, através da redução dos respetivos custos de transação é umas das preocupações primordiais que pode ser conseguido mediante harmonização do direito nacional e promovendo a gestão de sociedades de dimensão europeia.

Do direito de estabelecimento decorre a obrigação de assimilação dos nacionais de outros EM aos cidadãos nacionais, juntamente com a proibição de toda a discriminação em função da nacionalidade⁴⁸. É no art.º 54.º do TFUE que encontramos a referência direta do direito de estabelecimento no caso das sociedades⁴⁹. Preenchendo os requisitos aí consagrados, é feita uma equiparação às pessoas singulares em matéria de direito de estabelecimento por remissão ao art.º 49.º do TFUE, ou seja, reconhece-se o direito de constituição de agências, sucursais ou filiais no território de um EM distinto daquele onde se situa a sede da sociedade.

Um EM não deve distinguir as filiais ou empresas nele residentes, conforme o Estado em que se situa o domicílio da sociedades-mãe e de igual modo, são proibidos os tratamentos discriminatórios de outras formas de estabelecimento como é o caso estabelecimento estável⁵⁰.

Uma das áreas críticas da restrição ao direito de estabelecimento diz respeito ao direito Fiscal. JONATAS MACHADO⁵¹ alerta para o facto de que *“à semelhança do que sucede com as demais liberdades, um tratamento fiscal que diferencie nacionais, residentes ou sediados em diferentes Estados-Membros, pode constituir um significativo entrave ao*

⁴⁸ Cfr. Ac. TJUE de 18 de junho de 1985, *Steinhauser v Ville de Biarritz*, (C-197/84).

⁴⁹ O mesmo art.º delimita o termo “sociedades” referindo-se às sociedades de direito civil ou comercial, incluindo as sociedades cooperativas, e as outras pessoas coletivas de direito público ou privado, com exceção das que não prossigam fins lucrativos. Há apenas uma categoria de pessoas coletivas excluídas do direito de estabelecimento: as *“que não prossigam um fim lucrativo”, as pessoas coletivas de fim desinteressado, que realizem atividade económica gratuita*”. Cfr. (Henriques, 2014, p. 569 e 570).

⁵⁰ Ac. TJUE de 15 de maio de 2008, *Lidl Belgium*, (C-414/06).

⁵¹ (Machado, 2018, p. 338).

exercício do direito de estabelecimento. Daí que a proibição da discriminação fiscal constitua uma das partes centrais da jurisprudência do TJUE sobre restrições a este direito”.

Como consequência do referido pelo autor, a jurisprudência do TJUE tende deste modo a limitar a liberdade de regulação tributária dos EM que, em princípio, tal como consta do n.º 1 do artigo 50.º do TFUE, deveria feito através de diretivas.

Por um lado, temos a soberania dos EM com competência reservada para o exercício da competência fiscal, e por outro temos o princípio da igualdade que não permite a discriminação de sucursais e agências de sociedades sediadas noutra EM. Este facto gera a necessidade de coadunar jurisprudência da UE com o direito interno de EM que pode ter consequências relevantes nos sistemas tributários internos, forçando a alteração de normas e comprimindo, assim, a soberania fiscal dos EM.

A “*consagração nos ordenamentos jurídicos fiscais de disposições destinadas a prevenir e a reprimir as crescentes práticas de evasão e fraudes fiscais designadas normalmente por cláusulas antiabuso*”⁵², é cada vez mais frequente. Este facto, por vezes, leva a que sejam restringidos certos direitos fundamentais previstos no TFUE, nomeadamente direito de estabelecimento^{53 e 54}.

Para o TJUE, o princípio da não discriminação fiscal, é demasiado importante para ficar na dependência de acordos sobre dupla tributação ou de cláusulas de reciprocidade⁵⁵. Merece uma referência, neste contexto, a diretiva 90/435/CEE⁵⁶, que se destina a evitar, através da instituição de um regime fiscal comum, que a cooperação de sociedades de EM diferentes seja penalizada relativamente à cooperação entre sociedades de um mesmo EM, facilitando desse modo o agrupamento de sociedades no seio da UE, tendo como pano de fundo o princípio da neutralidade fiscal⁵⁷.

Neste capítulo iremos analisar três pedidos de decisão prejudicial cujo o acórdão, como iremos testemunhar, ditou alterações ao ordenamento jurídico português

⁵² Cfr. (Nabais, 2019, p. 209).

⁵³ Sobre esta questão, *vide* (Sanches, 2006, pp. 265, 271 e 372), *apud* (Ferreira, 2011, p. 10), onde a autora refere que “*A desconsideração dos sistemas tributários internos pelas liberdades fundamentais, a que não raras vezes assistimos, tem que ver com a perspetiva nacional com base na qual foram construídos e com a cultura das Administrações fiscais.*”

⁵⁴ *Vide* § 16 Ac. TJ de 11.08.1995, Wielockx, C-80/94, sobre a compatibilidade de normas internas com as liberdades fundamentais.

⁵⁵ Ac. TJUE de 29 de junho de 1986, *Comissão v. França* (C-270/83).

⁵⁶ Reformulada pela Diretiva 2011/96/UE.

⁵⁷ Ac. TJUE de 17 de outubro de 1996, *Denkavit*, (C-283/94, C-291/94 e C-292/94).

nomeadamente ao CIRC.

4. A figura do reenvio prejudicial

O direito da UE tem grande relevo no quotidiano dos indivíduos e das empresas dos EM sendo que o mesmo emerge frequentemente nos litígios dirimidos nos respetivos tribunais. *“O potencial de pulverização hermenêutica do direito da UE pela atividade dos tribunais nacionais é enorme sendo imprescindível um mecanismo que permita garantir a continuidade de sentido das normas do direito da UE nos vários Estados-Membros. Disso depende a legalidade, a igualdade, a segurança jurídica, a primazia e a integridade do próprio projeto de união europeia”*⁵⁸.

A competência prejudicial assenta no instituto do *reenvio prejudicial*, previsto no art.º 267.º TFUE, o qual constitui um mecanismo clássico de cooperação judicial entre os tribunais nacionais dos EM e o TJUE⁵⁹. Para além deste objetivo, MIGUEL GORJÃO HENRIQUES destaca que este instrumento possui outra finalidade com uma dimensão conflituante ao configurar um *“instrumento privilegiado de garantia da uniformidade na aplicação do direito da União Europeia”*, garantindo-se assim *“que em todo e em cada um dos processos que decorrem perante os órgãos jurisdicionais nacionais e onde se suscitem questões de direito da União Europeia, a uniformidade da interpretação das normas da União (e da apreciação que da sua validade aí se faça) seja garantida, em último termo, pelo Tribunal de Justiça.”*⁶⁰.

O TJUE é, assim, competente para decidir a título prejudicial sobre a interpretação dos Tratados e a validade e interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

Em jeito de conclusão podemos afirmar que o reenvio prejudicial permite que o tribunal nacional ou qualquer órgão arbitral investido de poderes jurisdicionais pela lei nacional, confrontado com uma questão de direito da UE, possa suspender a instância e solicitar ao TJUE que se pronuncie sobre qualquer uma das questões referidas.

⁵⁸ (Machado, 2018, p. 573).

⁵⁹ *“De facto, o direito criado pela União deve ser aplicado, no plano estadual, através de órgãos nacionais, sejam eles legislativos, judiciários ou administrativos. Compete, assim, aos Estados membros assegurar a efectividade das normas da União Europeia e a plena eficácia da realização interna dos objectivos dos tratados.”* Cfr. (Henriques, 2014, p. 464).

⁶⁰ (Henriques, 2014, p. 464). Acrescenta ainda que possui *“...importância acrescida, dado o principio da administração indireta do direito da União Europeia e a diversidade de culturas e sistemas jurídicos entre os Estados membros”*.

4.1 Reenvio de interpretação

O reenvio de interpretação abrange o direito primário e o direito secundário da UE. No primeiro caso, está a interpretação dos tratados, incluindo o TUE, o TFUE, a CDFUE, os atos de adesão e os protocolos adicionais.

Na opinião de JÓNATAS MACHADO⁶¹, trata-se da interpretação do *bloco de constitucionalidade europeia*, sem prejuízo de estarmos aqui perante uma constituição derivada da vontade soberana dos EM. Nesta função interpretativa o TJUE realiza uma função típica da jurisdição constitucional na medida em que clarifica o parâmetro de controlo à luz do qual irá ser aferida a legalidade da atuação da UE e dos EM. Por outras palavras, a interpretação do direito primário da UE é uma função material de natureza análoga à interpretação constitucional levada a cabo pela justiça constitucional e estadual.

A função interpretativa permite igualmente a clarificação hermenêutica do sentido dos atos adotados pelas instituições, órgãos e organismos da UE abrangendo todo o direito secundário e terciário (art.º 267.º TFUE), abrangendo todos os atos, normativos e não normativos, vinculativos e não vinculativos.

O reenvio não pode assentar em questões meramente teóricas ou hipotéticas tendo a questão interpretativa de assumir relevância para o desfecho do caso concreto. O reenvio de interpretação assume grande relevo para garantir a interpretação do direito nacional em conformidade com o direito da UE e a inexistência de contradições entre eles. O reenvio interpretativo pode ser desencadeado por uma ação em que esteja em causa a validade de um ato de uma entidade nacional à luz do direito da UE.

O TFUE distingue no seu art.º 267, o reenvio facultativo e o reenvio obrigatório ao referir no segundo paragrafo que “*Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie*” e no terceiro parágrafo, “*Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal*”⁶².

⁶¹ (Machado, 2018, p. 577).

⁶² *Vide* (Henriques, 2014, p. 476 a 480) onde o autor refere que estas normas são passíveis de múltiplas considerações, tendo a doutrina da União concentrado a sua atenção em dois pontos particulares: No primeiro

5. Pedidos de decisão prejudicial ao TJUE

De entre a vasta jurisprudência do TJUE destacam-se, pela sua importância para o presente trabalho, algumas decisões. É sobre estas que falaremos em seguida

Em 25 de janeiro de 2013 o *Gerechtshof Amsterdam* (órgão jurisdicional de reenvio) apresentou três pedidos de decisão prejudicial:

- i. O Processo *C-39/13*, cujo *Recorrente* era a *Inspecteur van de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen* e o *Recorrido*, o *SCA Group Holding BV*.
- ii. O Processo *C-40/13*, cujo *Recorrente* era *X AG*, *X1 Holding GmbH*, *X2 Holding GmbH*, *X3 Holding BV*, *D1 BV*, *D2 BV*, *D3 BV* e o *Recorrido*, o *Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam*;
- iii. O Processo *C-41/13*, cujo *Recorrente* era o *Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/ kantoor Zaandam* e o *Recorrido*, o *MSA International Holdings BV*, *MSA Nederland BV*.

5.1. Processos C-39/13 e C-41/13

A *SCA* e a *MSA* são sociedades com sede nos Países Baixos e detêm sociedades com sede na Alemanha, quer direta quer indiretamente, por intermédio de outras sociedades também sediadas na Alemanha sendo que, estas últimas sociedades, por sua vez, detêm sociedades com sede nos Países Baixos.

A *SCA* e a *MSA*, bem como as respetivas filiais sediadas nos Países Baixos, pediram para serem consideradas duas unidades fiscais, na aceção do artigo 15.º da Lei de 1969⁶³ relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

ponto, a determinação do sentido da expressão “*órgão jurisdicional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno*” que na conceção do prof. RUI MOURA RAMOS, deveria aplicar-se um critério concreto, de acordo com o qual estarão enquadrados no reenvio prejudicial obrigatório todos os órgãos jurisdicionais nacionais que decidam em última instância, sem possibilidade de recurso ordinário, ainda que não sejam órgãos situados na cúpula do sistema jurisdicional nacional. MIGUEL GORJÃO HENRIQUES considera que esta é a conceção que melhor se adequa aos ambiciosos objetivos de assegurar, em todo e em cada processo, a uniformidade na aplicação do direito da União Europeia, embora tenha um custo em termos de eficácia e volume de trabalho do Tribunal de Justiça. No segundo ponto, coloca-se a questão da determinação da existência de uma questão de direito da EU, tendo o Tribunal de TJUE reconhecido na sua jurisprudência a autonomia do juiz nacional na deteção e afirmação de existência de uma “*questão de direito comunitário*”.

⁶³ O artigo 15.º da referida lei dispõe: “1. Caso um sujeito passivo (a sociedade-mãe) detenha, jurídica e economicamente, pelo menos 95% das participações no capital nominal realizado de outro sujeito passivo (a

O Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen e o Inspecteur van de Belastingdienst Holland Noord/kantoor Zaandam *indeferiram* esses pedidos com o fundamento de que as holdings intermédias não estavam sediadas nos Países Baixos nem dispunham aí de um estabelecimento estável. A SCA e a MSA interpuseram recurso no Rechtbank Haarlem, que considerou aquele indeferimento contrário à liberdade de estabelecimento.

O Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen e o Inspecteur van de Belastingdienst Holland Noord/kantoor Zaandam interpuseram recurso desta decisão no Gerechtshof Amsterdam. Nestas condições, o Gerechtshof Amsterdam decidiu suspender a instância e submeter a questão ao TJUE.

5.2. Processo C-40/13

A X é uma sociedade com sede na Alemanha. Detém, direta ou indiretamente, as sociedades X3, D1 e D2, com sede nos Países Baixos. A X3, a D1 e a D2 requereram, por pedido conjunto, a constituição de uma unidade fiscal.

O Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam *indeferiu* o pedido com o fundamento de que a sua sociedade-mãe comum, a X, não estava sediada nos Países Baixos ou não dispunha aí de um estabelecimento estável.

O Rechtbank Haarlem negou provimento ao recurso interposto contra essa decisão.

As sociedades interpuseram recurso desta decisão no Gerechtshof Amsterdam. Nestas condições, o Gerechtshof Amsterdam decidiu suspender a instância e submeter a questão ao TJUE.

Ao Tribunal de Justiça é colocada a questão da tributação de um grupo de sociedades pelos EM e a sua compatibilidade com a liberdade de estabelecimento.

filial), a requerimento de ambos os sujeitos passivos o imposto por eles devido é cobrado como se fossem um único sujeito passivo, considerando-se que as atividades e o património da filial fazem parte integrante das atividades e do património da sociedade-mãe. O imposto é cobrado à sociedade-mãe. Os sujeitos passivos passam a ser considerados, em conjunto, como uma unidade fiscal. Uma unidade fiscal pode ser constituída por mais de uma filial. [...] “3. O n.º 1 só é aplicável se:

[...] *b.* para o cálculo dos lucros, forem aplicáveis as mesmas disposições aos dois sujeitos passivos; *c.* os dois sujeitos passivos estiverem sediados nos Países Baixos e, caso a lei que institui o regime fiscal do Reino [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)] ou uma convenção preventiva da dupla tributação seja aplicável a um sujeito passivo, também se considere que esse sujeito passivo está sediado nos Países Baixos, nos termos dessa lei ou dessa convenção [...];”

JULIANE KOKOTT, Advogada Geral, refere nas suas conclusões⁶⁴ que embora os grupos de sociedades sejam compostos por sociedades juridicamente autónomas, os EM tendem a tratá-los no direito fiscal, de formas mais ou menos diferenciadas, como uma única sociedade. Porém, se um grupo de sociedades é composto por sociedades sediadas em diversos EM e está, desse modo, sujeito a diversas soberanias fiscais, então o seu tratamento como uma única sociedade representa um problema.

Os pedidos de decisão prejudicial neerlandeses situam-se no cruzamento de duas decisões, nos processos *Papillon*⁶⁵ e *X Holding*⁶⁶. No acórdão *X Holding*, o Tribunal de Justiça confirmou a legislação neerlandesa sobre a «unidade fiscal» de um grupo de sociedades, que excluía as sociedades sediadas noutros EM. Pelo contrário, no acórdão *Papillon* o Tribunal de Justiça pronunciou-se contra a exclusão de uma subfilial residente da «tributação pelo lucro consolidado» francesa, no caso de a filial intermédia estar sediada noutro EM.

O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se de novo sobre o mérito da unidade fiscal neerlandesa. Trata-se aqui, nos três processos apensos, de diferentes estruturas de grupos de sociedades, que, no entanto, têm em comum o facto de algumas sociedades do grupo estarem sediadas noutro EM. Embora o órgão jurisdicional de reenvio já não ponha em causa a admissibilidade da exclusão destas sociedades da unidade fiscal, para além disso a Administração Fiscal neerlandesa recusa, também, que as sociedades do grupo sediadas nos Países Baixos se incluam nesse grupo de sociedades, com o fundamento de que, sem a sociedade sediada no estrangeiro, nestes casos não existe qualquer grupo.

O órgão jurisdicional de reenvio espera agora do Tribunal de Justiça, por isso, duas decisões. Por um lado, deseja saber com que situações internas são comparáveis os grupos de sociedades lacunares, face ao sistema da legislação neerlandesa. Por outro, deve ser esclarecido se os vários problemas fiscais que decorreriam do reconhecimento de uma unidade fiscal lacunar transfronteiriça podem justificar uma eventual restrição à liberdade de estabelecimento.

⁶⁴ Conclusões da Advogada-Geral JULIANE KOKOTT, apresentadas em 27 de fevereiro de 2014 (C-39/13, C-40/13 e C-41/13).

⁶⁵ Acórdão de 27 de novembro de 2008, *Papillon* (C-418/07, Colet., p. I-8947).

⁶⁶ Acórdão de 25 de fevereiro de 2010, *X Holding* (C-337/08, Colet., p. I-1215).

5.3. Quanto às questões nos processos C-39/13 e C-41/13

Com as suas questões, que importa analisar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade-mãe residente pode constituir uma unidade fiscal com uma subfilial residente, quando a detém por intermédio de uma ou de várias sociedades residentes, mas não pode constituir essa unidade fiscal quando detém a subfilial por intermédio de sociedades não residentes que não dispõem de um estabelecimento estável nesse Estado-Membro.

A liberdade de estabelecimento, que o artigo 49.º TFUE reconhece aos nacionais de um Estado-Membro da União, confere-lhes o acesso às atividades não assalariadas e ao seu exercício, bem como o direito à constituição e à gestão de empresas, nas mesmas condições que as definidas na legislação do Estado-Membro de estabelecimento para os seus próprios nacionais. Compreende, de acordo com o artigo 54.º TFUE, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação do Estado-Membro de estabelecimento e que tenham a sua sede social, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal no interior da União, o direito de exercer a sua atividade no Estado-Membro em causa, por intermédio de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência⁶⁷.

A este respeito, a possibilidade dada pelo direito neerlandês às sociedades-mãe residentes e às suas filiais residentes de serem tributadas como se constituíssem uma e a mesma unidade fiscal, ou seja, de serem sujeitas a um regime de tributação pelo lucro consolidado, constitui uma vantagem de tesouraria para as sociedades em causa. Este regime permite, designadamente, consolidar ao nível da sociedade-mãe os lucros e as perdas das sociedades integradas na unidade fiscal e conservar, para as transações efetuadas dentro do grupo, um carácter fiscalmente neutro⁶⁸.

O direito neerlandês alarga o benefício do regime da unidade fiscal e das vantagens dele decorrentes às sociedades-mãe residentes que queiram ser tributadas conjuntamente com as suas subfiliais, mas sob a condição de as próprias filiais intermédias serem residentes ou disporem de um estabelecimento estável nos Países Baixos. Esta condição equivale a tratar de forma desigual, por um lado, as sociedades-mãe residentes que detêm subfiliais

⁶⁷ V. acórdão *Felixstowe Dock and Railway Company*, C-80/12, UE:C:2014:200, n.º 17 e jurisprudência aí referida.

⁶⁸ V. acórdão *X Holding*, C-337/08, UE:C:2010:89, n.º 18.

residentes por intermédio de filiais intermédias residentes e, por outro, as sociedades-mãe residentes que detêm subfiliais residentes por intermédio de filiais não residentes.

A legislação em causa nos processos principais cria assim uma desigualdade de tratamento no que respeita à faculdade de optar pelo regime da unidade fiscal, consoante a sociedade-mãe detenha as suas participações indiretas por intermédio de uma filial estabelecida nos Países Baixos ou noutra EM⁶⁹.

Ao invés do alegado por algumas partes, é irrelevante, a este respeito, que mesmo numa situação puramente interna nenhuma sociedade-mãe possa constituir uma unidade fiscal com subfiliais, sem nela integrar também a filial intermédia. Com efeito, embora uma sociedade-mãe neerlandesa que detenha subfiliais neerlandesas através de uma filial não residente não possa, em caso algum, constituir uma unidade fiscal com essas subfiliais, em contrapartida, uma sociedade-mãe neerlandesa que detenha subfiliais neerlandesas por intermédio de uma filial residente tem sempre essa faculdade.

Existe uma desigualdade de tratamento análoga numa situação em que, como sucede no processo C-39/13, não estão em causa subfiliais residentes, mas subfiliais de nível inferior residentes, cuja integração na unidade fiscal com uma sociedade-mãe residente não é possível, por tanto a filial intermédia como a subfilial intermédia estarem sediadas noutra EM.

As disposições da Lei de 1969 relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em causa nos processos principais, porque desfavorecem, no plano fiscal, as situações transfronteiriças em comparação com as situações internas, constituem, pois, uma restrição proibida, em princípio, pelas disposições do TFUE relativas à liberdade de estabelecimento⁷⁰.

5.4. Quanto às questões no processo C-40/13

Com as suas questões, que importa analisar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um EM por força da qual o regime da unidade fiscal pode ser concedido a uma sociedade-mãe residente que detém filiais residentes, mas

⁶⁹ Vide, por analogia, acórdão *Papillon*, C-418/07, UE:C:2008:659, n.º 22.

⁷⁰ Vide, acórdão *Papillon*, UE:C:2008:659, n.º 32.

não a sociedades-irmã residentes cuja sociedade-mãe comum não tem a sua sede nesse Estado-Membro, nem dispõe aí de um estabelecimento estável.

Em relação às sociedades, importa recordar que a sua sede, na aceção do artigo 54.º TFUE, serve para determinar, à semelhança da nacionalidade das pessoas singulares, a sua subordinação à ordem jurídica de um EM. No entanto, admitir que o Estado-Membro de residência possa livremente aplicar um tratamento diferente, unicamente pelo facto de a sede de uma sociedade estar situada noutra Estado-Membro, esvaziaria o artigo 49.º TFUE do seu conteúdo. Com efeito, a liberdade de estabelecimento tem por objetivo garantir o benefício do tratamento nacional no EM de acolhimento, proibindo qualquer discriminação baseada no local da sede das sociedades⁷¹.

Um regime de unidade fiscal como o dos processos principais constitui um benefício fiscal para as sociedades em causa. Ao acelerar o apuramento dos prejuízos das sociedades deficitárias através da sua imputação imediata nos lucros de outras sociedades do grupo, o referido regime confere a esse grupo uma vantagem de tesouraria (acórdão Marks & Spencer, C-446/03, UE:C:2005:763, n.º 32).

A legislação em causa nos processos principais cria, por conseguinte, uma desigualdade de tratamento entre, por um lado, as sociedades-mãe sediadas nos Países Baixos, que, através do regime da unidade fiscal podem, designadamente, para efeitos da determinação do seu lucro tributável, imputar os prejuízos das suas filiais deficitárias nos lucros das suas filiais lucrativas, e, por outro, as sociedades-mãe que detenham igualmente filiais nos Países Baixos, mas cuja sede se situe noutra Estado-Membro e que não tenham um estabelecimento estável nos Países Baixos, que estão excluídas do benefício da unidade fiscal e, por conseguinte, das vantagens de tesouraria a que esta dá direito.

As disposições da Lei de 1969 relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em causa nos processos principais, porque desfavorecem, no plano fiscal, as situações comunitárias em comparação com as situações puramente internas, constituem, pois, uma restrição proibida, em princípio, pelas disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento⁷².

⁷¹ Vide, acórdãos *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, UE:C:2006:773, n.º 43; *Denkavit Internationaal e Denkavit France*, C-170/05, UE:C:2006:783, n.º 22; e *Burda*, C-284/06, UE:C:2008:365, n.º 77).

⁷² Vide, acórdão *Papillon*, UE:C:2008:659, n.º 32.

A existência desta restrição não é posta em causa pela circunstância de a sociedade-mãe comum das filiais a consolidar só poder ser encontrada num nível superior da cadeia de participações do grupo, uma vez que as sociedades intermédias que não estão sediadas nos Países Baixos, nem têm aí um estabelecimento estável, não podem fazer parte de uma unidade fiscal, conforme resulta do n.º 4 do presente acórdão.

5.5. Decisão do TJUE

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) *declarou*⁷³:

- i. Nos processos C-39/13 e C-41/13, os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se *opõem* à legislação de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade-mãe residente pode constituir uma unidade fiscal com uma subfilial residente quando a detém por intermédio de uma ou várias sociedades residentes, mas não pode constituir essa unidade fiscal quando detém a subfilial por intermédio de sociedades não residentes que não dispõem de um estabelecimento estável nesse Estado-Membro.
- ii. No processo C-40/13, os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se *opõem* à legislação de um Estado-Membro por força da qual o regime da unidade fiscal pode ser concedido a uma sociedade-mãe residente que detenha filiais residentes, mas não a sociedades-irmãs residentes cuja sociedade-mãe comum não tem a sua sede nesse Estado-Membro, nem dispõe aí de um estabelecimento estável.

6. Sentença de interpretação do TJUE

Decorre do art.º 267.º do TFUE que o TJUE é competente para decidir, a título prejudicial sobre a interpretação dos tratados.

A sentença do TJUE, faz caso julgado no processo, devendo ser aplicada pelo tribunal nacional ao caso concreto, cabendo ao tribunal nacional decidir se, com interpretação que foi dada pelo TJUE, o ato se aplica aos factos do caso concreto. Pelo referido se percebe que o acórdão proferido pelo TJUE na sequência da questão prejudicial formulada pela jurisdição nacional, não vai resolver o litígio que decorre perante o tribunal

⁷³ Ac. TJUE de 12 de junho de 2014, (C-39/13, C-40/13, C-41/13).

nacional pois aquele não interfere direta e imediatamente na solução do caso concreto que cabe exclusivamente a este⁷⁴.

A decisão interpretativa do TJUE vincula, não só o tribunal de reenvio, que deve adotar o respetivo conteúdo hermenêutico na decisão do caso concreto devendo aplicar a interpretação do TJUE aos factos do caso, mas também os demais tribunais nacionais do EM em causa e dos vários EM que sejam confrontados com a mesma questão jurídica⁷⁵, adquirindo por isso uma eficácia a tender para os efeitos *erga homnes*⁷⁶. Embora juridicamente se esteja perante efeitos circunscritos ao caso, e não se possa falar de preclusão de novos reenvios, o princípio da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade de proibição do arbítrio e da discriminação e da unidade do sistema jurídico europeu acabam por determinar a vinculação dos tribunais nacionais por estas decisões.

Os tribunais nacionais dos vários EM têm o dever de seguir a interpretação adotada pelo TJUE e de recusar o reenvio sobre a mesma questão. JÓNATAS MACHADO⁷⁷ refere que *“Quanto mais consolidada for a orientação jurisprudencial do TJUE maior é o ónus da contra-argumentação do órgão jurisdicional de reenvio. Este entendimento decorre da função hermenêutica materialmente constitucional da jurisprudência do TJUE, do princípio da interpretação uniforme do direito da UE, do princípio da cooperação leal entre as autoridades nacionais e comunitárias e da preservação da autoridade e funcionamento da jurisdição da UE”*.

7. Proposta de Lei n.º 249/XII

Como já referimos anteriormente, em conformidade com as normas europeias, compete aos EM a adaptação das respetivas legislações nacionais às Diretivas da UE e às decisões proferidas pelo TJUE.

A 26 de setembro de 2014 dava entrada na Assembleia da República a Proposta de

⁷⁴ *“De uma forma simples, poderá dizer-se que o TJUE faz uma declaração abstrata a que o tribunal nacional está vinculado in casu, sempre que a norma da União seja efetivamente pertinente para o caso concreto. O que em regra acontecerá, quer porque o tribunal nacional, sendo senhor do juízo quanto à necessidade e pertinência da questão, o reconheceu ao submeter o pedido de reenvio prejudicial, quer porque o TJUE poderá declinar a sua competência se a questão for artificialmente colocada ao Tribunal. Assim, se se tratar de uma questão de interpretação, por exemplo, e ao tribunal nacional considerar que a norma da União é aplicável na espécie concreta, ele terá mesmo que a aplicar, estará vinculado (tanto ele como os órgãos jurisdicionais de recurso, no âmbito do mesmo processo).”*, cfr. (Henriques, 2014, p. 481).

⁷⁵ Ac. TJUE de 13 de dezembro de 1983, *Apple and Pear* (C-222/82).

⁷⁶ (Machado, 2018, p. 592).

⁷⁷ (Machado, 2018, p. 592).

Lei n.º 249/XII sendo que, com essa iniciativa, o Governo “Altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, transpondo a Diretiva 2014/86/UE, do Conselho, de 8 de julho de 2014, que altera a Diretiva 2011/96/UE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de EM diferentes, adequando ainda o regime especial de tributação de grupos de sociedades à jurisprudência recente do Tribunal de Justiça da União Europeia”.

Para o nosso estudo, importa-nos a ultima parte que altera o RETGS, no sentido da sua adaptação à jurisprudência do TJUE, contida no *supra* mencionado acórdão, proferido no âmbito do processo C-40/13, em 12 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da UE de 25 de agosto de 2014.

De acordo com o dispositivo do Acórdão do TJUE (processo C-40/13), os artigos 49.º e 54.º do TFUE “devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um EM por força da qual o regime da unidade fiscal pode ser concedido a uma sociedade-mãe residente que detenha filiais residentes, mas não a sociedades-irmã residentes cuja sociedade-mãe comum não tem a sua sede nesse EM, nem dispõe aí de um estabelecimento estável”.

8. Lei n.º 82-C/2014 de 31 de dezembro

Da referida proposta viria a nascer a Lei n.º 82-C/2014 de 31 de dezembro que transpõe a Diretiva n.º 2014/86/UE, do Conselho, de 8 de julho, que altera a Diretiva n.º 2011/96/UE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de EM diferentes e adequa o RETGS à jurisprudência recente do TJUE.

Mais uma vez, é esta ultima parte que ocupará o nosso tempo uma vez que, fruto desta Lei, surge o aditamento do artigo 69.º-A ao CIRC, intitulado como “Sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutra EM da UE ou do Espaço Económico Europeu”.

9. O novo regime do art.º 69.º-A do CIRC

Na esteira da jurisprudência do TJUE, o ordenamento jurídico português estendeu o RETGS aos grupos de sociedades relativamente aos quais se verifiquem as condições já previstas nos números 2 e 3 do artigo 69.º, mas em que *a sociedade dominante pode ser residente de um EM da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu que esteja*

vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente a estabelecida no âmbito da União Europeia. No âmbito das alterações introduzidas no RETGS, surge a Circular n.º 5/2015, de 31 de janeiro, da DSIRC, com o objetivo de dissipar eventuais dúvidas de interpretação.

Como já foi referido neste trabalho, o conceito de sociedade dominante abrange tanto as participações diretas como as participações indiretas (cfr. n.º 2 do artigo 69.º do CIRC, aplicável aos novos grupos por força do disposto no corpo do n.º 1 do artigo 69.º-A do mesmo Código).

A alínea c) do n.º 1 do artigo 69.º-A do CIRC, estipula que a sociedade dominante não pode ser considerada, nos termos do artigo 69.º do mesmo Código, dominada de nenhuma outra quando esta outra seja residente em território português, não sendo porem exigido que a sociedade dominante residente na UE ou no EEE não seja considerada dominada por nenhuma outra sociedade também residente noutro EM da UE ou do EEE, pelo que é possível optar pela aplicação do RETGS, relativamente a um grupo de sociedades cuja sociedade dominante residente noutro Estado da UE ou do EEE seja considerada dominada de uma outra sociedade não residente em território português, ainda que esta sociedade possa ser considerada dominante, nos termos do n.º 1 do artigo 69.º-A, de outras sociedades residentes em território português.

9.1 Grupos preexistentes

Sendo o regime previsto no artigo 69.º-A do CIRC um regime opcional, pode manter-se a aplicação do RETGS aos grupos preexistentes, ainda que se verifique que existe uma sociedade residente noutro EM da UE ou do EEE que preencha as condições necessárias para ser considerada dominante de um grupo de sociedades residentes em território português mais alargado, nos termos do n.º 1 daquele artigo.

Pretendendo, no entanto, a aplicação do RETGS ao grupo formado nos termos desta *nova* regra, a sociedade com sede e direção efetiva em território português, pertencente ao grupo, designada para assumir a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações que incumbem a sociedade dominante, *deve* manifestá-lo através de uma declaração de opção pelo regime, prevista na alínea a) do n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC, a apresentar até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação.

Nos casos em que uma sociedade venha, nos termos do n.º 1 do artigo 69.º-A, a ser considerada dominante de duas ou mais sociedades dominantes de grupos de sociedades, aquela pode optar, nos termos do n.º 10 do artigo 69.º (aplicável por via do n.º 5 do artigo 69.º-A), e através do procedimento estabelecido no n.º 3 do mesmo artigo, pela continuidade da aplicação do RETGS a qualquer um dos grupos preexistentes, devendo comunicar, nos termos da subalínea 1) da alínea b) do n.º 7 do artigo 69.º, a inclusão, neste, das entidades pertencentes ao outro ou outros grupos pré-existentes.

Nos casos em que a sociedade dominante possua um estabelecimento estável em território português através do qual sejam detidas as participações nas sociedades dominadas e a este que compete assumir a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações que incumbem a sociedade dominante nos termos do CIRC.

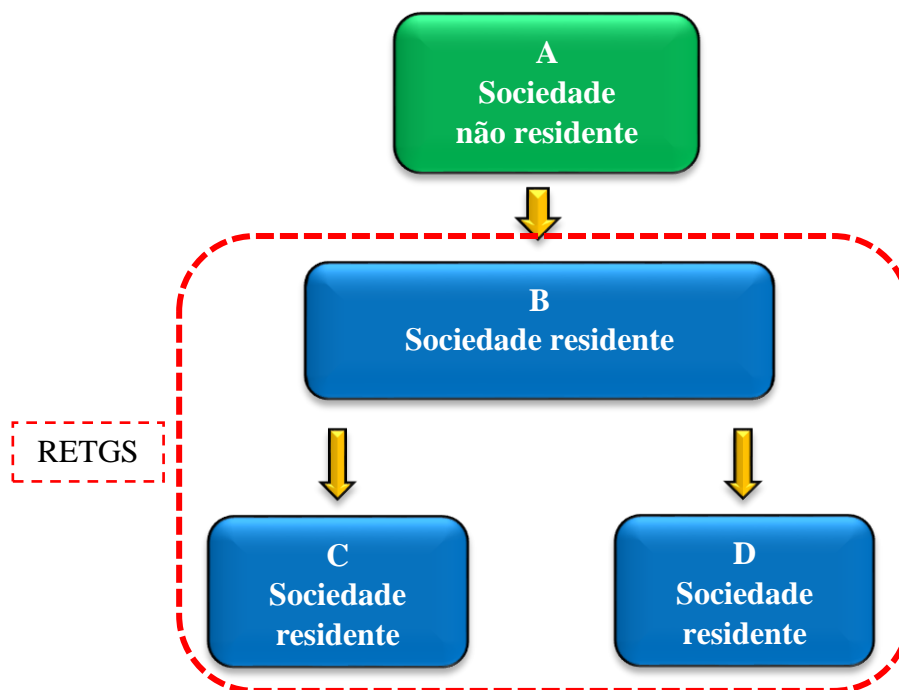
O exercício da opção prevista no n.º 1 do artigo 69.º-A implica a obrigatoriedade de aplicação do RETGS relativamente a todas as sociedades dominadas com sede ou direção efetiva em território português que reúnam as condições respetivas, bem como, quando aplicável, ao estabelecimento estável da sociedade dominante situado neste território através do qual sejam detidas as participações.

Relativamente aos prejuízos fiscais dos grupos pré-existentes verificados durante os períodos de tributação anteriores em que o regime se aplicou, é aplicável o disposto no n.º 3 do artigo 71.º aos prejuízos fiscais do grupo relativamente ao qual seja exercida a opção prevista do n.º 10 do artigo 69.º e o disposto no n.º 5 do artigo 71.º aos prejuízos fiscais do outro ou outros grupos adquiridos.

10. Exemplos práticos de aplicação do art.º 69.º-A

Tomando em consideração tudo o que foi referido ao longo deste trabalho, com a introdução do art.º 69-A, o CIRC passa a permitir, para as mesmas situações supra elencadas no ponto 5, o seguinte enquadramento fiscal:

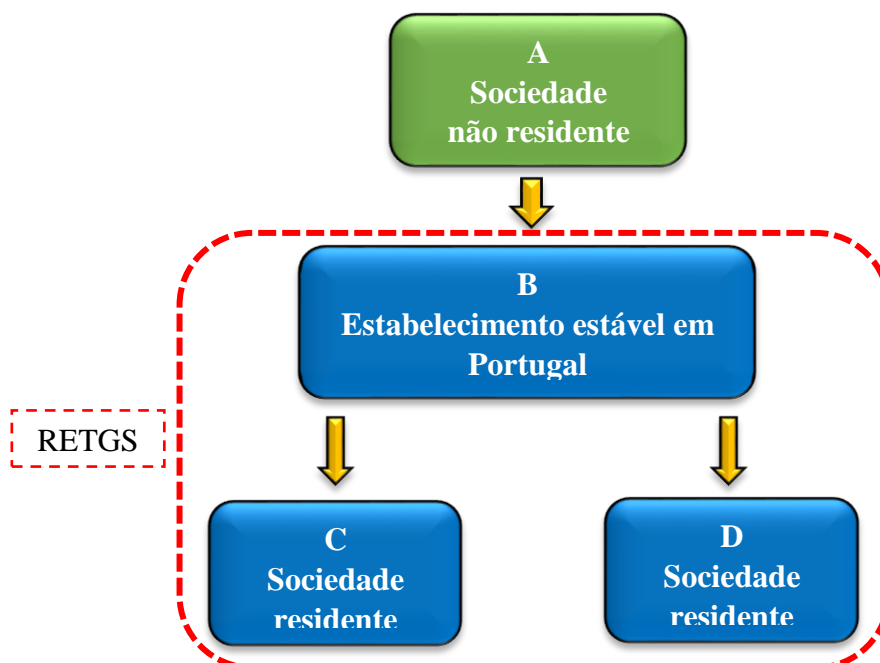
Exemplo 4



A, sociedade *não residente*, controla *B* sociedade *residente*. *B*, controla as sociedades *C* e *D*, ambas *residentes*.

B, preenchendo os requisitos consagrados no art.º 69.º do CIRC, pode optar pela tributação ao abrigo do RETGS, assumindo o papel de entidade dominante sobre as sociedades *C* e *D* conforme ilustrado no exemplo 4.

Exemplo 5

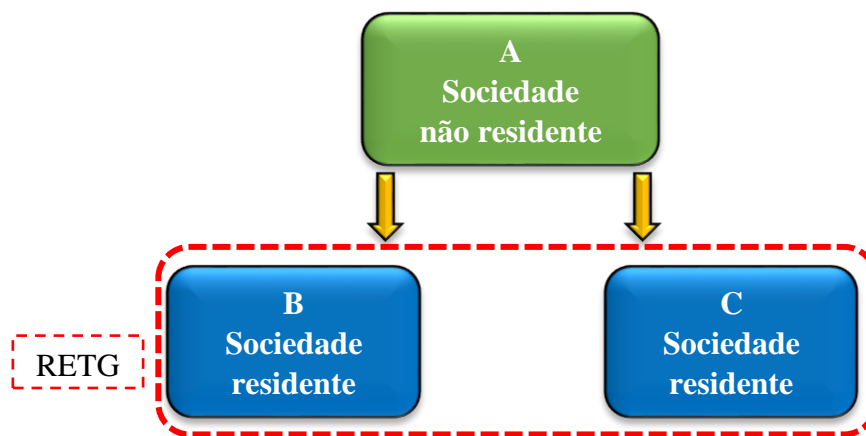


A, sociedade *não residente*, possui um estabelecimento estável em Portugal e controla as sociedades C e D, *residentes*.

Não existindo uma sociedade dominante residente em Portugal, o CIRC impedia que o estabelecimento estável da sociedade *não residente*, bem como as sociedades filhas *residentes*, pudessem beneficiar do RETGS.

Com a introdução do art.º 69.º-A, passou a permitir-se a aplicação do RETGS ao conjunto composto pelo estabelecimento estável (em Portugal) da Sociedade *não residente*, e pelas sociedades filhas C e D, *residentes*, conforme o exemplo 5.

Exemplo 6



A, sociedade *não residente*, controla as sociedades B e C, ambas *residentes*.

No regime anterior, não sendo A uma sociedade *residente* em Portugal, o CIRC impedia que as sociedades B e C, *residentes* em Portugal, pudessem beneficiar do RETGS. Com a introdução no art.º 69.º A no CIRC, passou a permitir-se que as sociedades filhas B e C componham entre elas um grupo tributável pelo RETGS conforme o exemplo 6.

11. Requisitos de admissão do art.º 69.º-A

Para tornar possíveis as situações referidas nos exemplos anteriores, a sociedade-mãe deverá preencher cumulativamente as condições consagradas no art.º 69.º-A do CIRC, nomeadamente:

- i. Ser residente de um EM da UE ou do EEE que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE;

- ii. Deter a participação nas sociedades dominadas há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;
- iii. Não ser detida, direta ou indiretamente, pelo menos, em 75% do capital, por uma sociedade *residente* em território português que reúna os requisitos previstos no art.º 69.º para ser qualificada como *dominante*;
- iv. Não ter renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;
- v. Estar sujeita e não isenta de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC;
- vi. Revestir a forma de sociedade de responsabilidade limitada;
- vii. Quando existir um *estabelecimento estável* em território português através do qual sejam detidas as participações nas sociedades *dominadas*, não se poderá verificar relativamente a este qualquer dos impedimentos previstos nas alíneas a), c), d) ou e) do n.º 4 do art.º 69, com as necessárias adaptações.

A opção pelo regime em apreço será efetuada na declaração a que se refere o n.º 7 do 69.º, sendo aí designada a sociedade com sede e direção efetiva neste território pertencente ao grupo que irá assumir a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações que incumbem à sociedade dominante nos termos gerais, sem prejuízo da responsabilidade solidária da sociedade dominante e das demais sociedades pertencentes ao grupo pelo pagamento do imposto, nos termos do art.º 115.º.

Refira-se que, quando exista um estabelecimento estável através do qual sejam detidas as participações nas sociedades dominadas (exemplo 5 *supra*), será este obrigatoriamente a assumir o papel de entidade dominante.

Sendo exercida a opção pela tributação de acordo com o RETGS, esta determina que o regime especial seja aplicável quer ao estabelecimento estável (quando exista), quer a todas as sociedades dominadas residentes em Portugal que reúnam as condições para serem consideradas como entidades dominadas.

CAPÍTULO III - A Harmonização Fiscal do Imposto Sobre as Sociedades na UE

1. Nota introdutória

A carga fiscal de um EM dita o seu nível de atratividade podendo potenciar o incentivo ao investimento ou, se olharmos para o verso da moeda, conduzir a um desincentivo. Deste modo, é com naturalidade que a tributação e fiscalidade assumem um papel vital na captação de investimento e, não menos importante, na manutenção de sociedades já inseridas no seu território.

Associada à competitividade, as sociedades que pretendem desenvolver as suas atividades transfronteiriças no seio da UE deparam-se com dificuldades quando deparados com a existência e interação de 28 sistemas diferentes em matéria de imposto sobre as sociedades, num mercado interno com EM que apresentam políticas fiscais cada vez mais dispares⁷⁸.

Acresce que os sistemas fiscais nacionais se tornam cada vez mais vulneráveis aos esquemas de evasão fiscal. De facto, a transferência de lucros e a dupla tributação internacional (*treaty shopping*) constituem práticas naturalmente favorecidas num contexto de elevada mobilidade dos fatores produtivos.

Assim sendo, as empresas que, na UE, realizam operações além-fronteiras deparam-se com vários entraves de natureza fiscal, designadamente⁷⁹:

- i. Custos adicionais de cumprimento da legislação associados à obrigação de respeitar diferentes regimes fiscais nacionais e regras em matéria de preços de transferência. Segundo dados da *Company Tax Study* publicado pela Comissão em 2001, os custos do cumprimento da legislação fiscal representam entre 2% e 4% das receitas do imposto sobre o rendimento das sociedades. No contexto da UE, esta percentagem correspondeu a um valor médio de 10 mil milhões de euros em 2008.
- ii. Dupla tributação, quando impostos comparáveis incidem sobre os mesmos rendimentos em dois ou mais países⁸⁰.

⁷⁸ Segundo Buijink, Janssen e Schols (2000), *Apud* (Rodrigues & Sarmiento, 2018, p. 1).

⁷⁹ Cfr. SEC(2011) 316, pp. 9-13.

⁸⁰ As normas existentes nos ordenamentos jurídicos dos EM e as convenções bilaterais para evitar a dupla tributação têm se revelado insuficientes, o que prejudica as sociedades e o mercado interno. Para mais desenvolvimentos sobre o tema *vide* (Pereira, 2004, p. 36 e ss)

iii. Tributação excessiva, que se verifica quando as atividades transfronteiras geram obrigações fiscais que não ocorreriam num contexto puramente nacional (por exemplo, empresas associadas de diferentes EM ou os respetivos estabelecimentos estáveis não podem dividir perdas, enquanto a consolidação de prejuízos para as empresas estabelecidas num só EM reduz os lucros tributáveis e a carga fiscal)⁸¹.

Revela-se da maior importância estimular o crescimento e o desenvolvimento económico no mercado interno, através de um quadro jurídico e fiscal facilmente praticável que permita às sociedades desenvolver a sua atividade comercial e expandir a mesma para além das fronteiras no seio da União.

É também essencial prever mecanismos que desencorajem as sociedades de tirarem proveito das assimetrias entre os regimes fiscais de cada país a fim de reduzir a sua dívida fiscal, pois as estruturas de planeamento fiscal têm vindo a tornar-se cada vez mais sofisticadas, desenvolvendo-se em várias jurisdições e tirando verdadeiramente partido dos aspetos técnicos de um regime fiscal ou das assimetrias entre dois ou mais regimes fiscais com o intuito de reduzir a dívida fiscal das sociedades.

Numa era em que a globalização se funde com a era da digitalização, é cada vez mais difícil investigar e mais fácil manipular a tributação na fonte, especialmente do capital financeiro e intelectual pelo que, as empresas que geram receitas num EM em que não tenham um estabelecimento estável físico, mas tenham um estabelecimento digital estável⁸²,

⁸¹ PAULA ROSADO PEREIRA refere que “*É decisiva a influência da tributação das sociedades sobre a liberdade de estabelecimento, na medida em que a existência de situações de dupla tributação internacional (resultantes da justaposição do direito de tributar dos diversos EM), de impossibilidade de compensar lucros e perdas apurados em vários EM, bem como de custos acrescidos associados ao cumprimento de obrigações fiscais simultaneamente no EM de origem e no de estabelecimento, desincentivam o estabelecimento noutras EM. Tal facto é particularmente sentido no que diz respeito às pequenas e médias empresas, cujas estruturas e capacidade financeira não conseguem, em muitos casos, suportar a complexidade fiscal e os encargos acrescidos resultantes de investimentos intracomunitários*”, cfr. (Pereira, 2004, p. 30 e 31).

⁸² O comércio eletrónico despoleta problemas em sede da tributação do rendimento levantando questões que colocam à prova os conceitos tradicionais de contornos relativamente definidos como os de “residência” e de “estabelecimento estável”. JOSÉ CASALTA NABAIS refere que se a pretensão for efetivamente a de procurar uma tributação do rendimento empresarial proporcionado pelo comércio eletrónico, a resposta passa pela “*tributação dos rendimentos do comércio eletrónico através dos tradicionais elementos de conexão e repartindo a tributação entre o Estado da residência, em que se inclui também o Estado em que se situem os estabelecimentos estáveis, e o Estado da fonte*”, cfr. (Nabais, 2018, p. 130). Um exemplo do problema gerado pela evolução tecnológica é o fenómeno da *cloud computing* que se dedica à utilização da memória e das capacidades de armazenamento e cálculo de computadores e servidores compartilhados e interligados através da internet, seguindo o princípio da computação em rede cujo armazenamento de dados é efetuado com recurso a serviços que permitem o acesso de qualquer parte do mundo. “*This data may be stored and processed using cloud computing, making the determination of the location where the processing takes place similarly challenging.*”, cfr. Relatório OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax

devem receber o mesmo tratamento que as empresas que possuem um estabelecimento estável físico.

A Europa necessita de um quadro de equidade e eficácia da tributação dos lucros das empresas, a fim de distribuir a carga fiscal equitativamente, para promover o crescimento sustentável e o investimento, diversificar as fontes de financiamento da economia europeia, e para reforçar a competitividade da economia europeia.

Encontra-se em discussão, desde 16 de março de 2011, uma proposta de diretiva europeia relativamente à criação de uma Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto de Sociedades (MCCCIS) e conforme indicado na mesma, *“Um sistema que permita às empresas tratar a União como um mercado único para efeitos da tributação das sociedades poderia facilitar a actividade transfronteiras das sociedades residentes na União e promoveria o objectivo de fazer da União um espaço mais competitivo para investimentos internacionais.”*⁸³.

Apesar de a política fiscal ser da competência das autoridades nacionais, o artigo 115.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) estipula claramente que o Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do PE e do Comité Económico e Social Europeu, adota diretivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas em matéria fiscal dos EM que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno⁸⁴.

Apesar da existência de várias diretivas e a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia que procuram estabelecer normas harmonizadas para o imposto sobre o rendimento das sociedades, a UE não pretende reclamar para si a atribuição de diretamente regulamentar a tributação direta.

Uma nova norma relativa à matéria coletável do imposto sobre as sociedades a aplicar a nível da União deve respeitar simultaneamente os objetivos de clareza e segurança jurídica a longo prazo e o princípio da neutralidade fiscal.

O enquadramento fiscal das sociedades na União deve ser moldado em conformidade com o princípio de que as sociedades pagam a sua quota-parte de imposto

Challenges of the Digital Economy - action 1: 2015 Final Report, p. 103, disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org>.

⁸³ Cfr. Considerando 3 da COM(2011) 121 final, p. 13.

⁸⁴ Rakić, D. (2018). Fichas temáticas sobre a União Europeia - Fiscalidade direta: tributação das pessoas singulares e das sociedades: Parlamento Europeu, p. 1.

na(s) jurisdição(ões) onde os seus lucros são gerados e onde se situa o seu estabelecimento estável.

Devemos ter em conta 5 factos apresentados pela Comissão:

- i. As atuais regras de tributação das empresas nos países da UE datam dos anos 30, pelo que urge atualizar as mesmas perante o desenvolvimento de uma economia global e digital;
- ii. Uma sociedade transfronteiriça da UE paga, em regra, menos 30% de impostos do que uma sociedade similar com atividade apenas num EM;
- iii. Estudos revelam que quando um EM aumenta o imposto sobre as sociedades, os lucros que as sociedades declaram antes de pagarem os impostos diminui devido a transferência de lucros;
- iv. Cerca de 70% da transferência de lucros é feita através de preços de transferência entre as diferentes partes que compõem a sociedade e porque a propriedade intelectual está sediada em países com impostos mais reduzidos ou em paraísos fiscais;
- v. Em cada 100 cidadãos da UE, 88 são a favor de se tomar medidas mais apertadas contra a evasão fiscal e paraísos fiscais;

De um modo geral, pode justificar-se uma certa harmonização da tributação das empresas por forma a evitar as distorções de concorrência (especialmente no que respeita às decisões de investimento), bem como impedir a erosão das receitas através da «concorrência fiscal» e reduzir as possibilidades de manipulação contabilística.

Importa também referir que a MCCCIS tem sido recentemente apontada como um possível recurso próprio do orçamento da UE justificado pela sua relação intrínseca com os benefícios proporcionados pelo mercado único em que as empresas desenvolvem a sua atividade

2. Breve resenha história

Desde a segunda metade do século XX que se tem procurado a harmonização do imposto sobre as sociedades através de propostas levadas a discussão (1962: Relatório

Neumark; 1970: Relatório van den Tempel; 1975: proposta de Diretiva relativa a um alinhamento das taxas entre 45 % e 55 %).

O Relatório do Comité Fiscal e Financeiro, conhecido por Relatório Neumark, apresentado em 1962 deve ser considerado como a primeira abordagem comunitária do tema da fiscalidade.

Pretendia-se com este estudo que fosse analisada de que forma a diferença de regimes fiscais entre os EM poderia limitar a constituição de um mercado comum e compreender quais as formas para ultrapassar as questões que poderiam condicionar o alcance deste objetivo⁸⁵.

Este Relatório abrangia apenas os seis países que faziam então parte da comunidade e debruçava-se essencialmente sobre a fiscalidade indireta, não deixando, no entanto, de frisar a importância de uma análise mais global sobre este assunto.

O Relatório veio mostrar que existiam diferenças enormes nos sistemas fiscais dos seis países, *“por um lado, na diversidade dos tipos de impostos ou dos objetos fiscais escolhidos, e, por outro, na diversidade das receitas obtidas com cada imposto, quando medidas em cada Estado as proporções variáveis que representam os diversos impostos em relação ao produto total”*⁸⁶.

Percebeu-se a dificuldade de unificar completamente os sistemas fiscais dos vários países, optando-se então por apresentar propostas no sentido de harmonizar as legislações nacionais em prol do objetivo comum e *“assim se poderia começar a caminhar em direção à adopção de regras únicas quanto à definição da matéria coletável e à cobrança dos impostos num único Estado.”*⁸⁷.

O Relatório indicava um plano de ação, onde primeiramente os EM deveriam procurar conciliar a tributação indireta, resolver o problema da dupla tributação de dividendos na fonte e na residência e coordenar as Convenções de Dupla tributação. Seguidamente, deveriam conciliar a tributação direta e criar um tratado multilateral que viesse pôr fim às convenções bilaterais de dupla tributação.

⁸⁵ Cfr. (Pereira, 2004, p. 76) *“Encontra-se, portanto, já patente no Relatório Neumark a grande dialética que marcará todo o processo de análise dos diversos Comités e de actuação da Comissão no domínio do IS: a necessidade, por um lado, de respeitar as características nacionais dos sistemas fiscais dos diversos EM e, por outro, de propor medidas concretas no sentido da harmonização do IS a nível comunitário.”*

⁸⁶ (Marques, 2006, p. 193).

⁸⁷ (Marques, 2006, p. 194).

A última recomendação prendia-se com a criação de um serviço comum que asseguraria eficazmente o controlo fiscal, assim como a criação de um Tribunal onde seriam resolvidos os litígios comunitários.

Ainda em 1969, é requerida pela Comissão, a análise profunda das implicações fiscais internacionais provenientes dos diferentes métodos de atenuação da dupla tributação económica sobre os dividendos, sob a qual é emitido o Relatório Van Tempel⁸⁸. Em resultado do referido exame, Van den Tempel propõe a adoção, como sistema uniforme da Comunidade, do sistema clássico, o qual consiste na tributação absolutamente autónoma do lucro obtido pela sociedade e do distribuído por esta aos seus acionistas⁸⁹. Surge assim do mesmo, a proposta de “*un gravamen absolutamente autónomo del beneficio obtenido por la sociedad y el distribuido por ésta a sus socio*”, tal qual referem RODRÍGUEZ E GARCÍA⁹⁰, com vista à não discriminação dos investidores não residentes.

Em 1975, a Comissão decide apresentar uma proposta de diretiva relativa aos impostos sobre o rendimento das sociedades. Nesta, avançava as taxas mínima e máxima, respetivamente, de 45% e 55% e propunha a generalização do método de crédito de imposto na harmonização da retenção na fonte dos dividendos.

A grande lacuna desta proposta residia na omissão de qualquer proposta de harmonização da definição de matéria coletável, o que contribuiu grandemente para que nunca sobre ela tenha havido uma discussão que pudesse conduzir à sua adoção. Acabou por ser retirada em 1990, indiciando a inflexão da estratégia comunitária relativamente à política fiscal.

Em 1980, a Comissão reconheceu que a tentativa de harmonização estaria condenada ao fracasso (COM(80) 139 e concentrou-se em medidas para realizar o mercado interno de capitais.

Nas “*Orientações em matéria de fiscalidade das empresas*” de 1990 SEC(90) 601 foram adotadas três propostas, nomeadamente:

⁸⁸ *Corporation tax and Individual Income Tax in the European Communities*, Bruxelas, 1970.

⁸⁹ Cfr. (Pereira, 2004, p. 79).

⁹⁰ (Rodríguez & García, 2002, p. 10, apud Rodrigues, 2012, p. 17).

- i. a Diretiva relativa às fusões (90/434/CEE, atual Diretiva 2009/133/CE), que enquadra o tratamento aplicável às mais-valias resultantes de fusões e aquisições de sociedades;
- ii. a Diretiva relativa às sociedades mães e sociedades afiliadas (90/435/CEE, atual Diretiva 2011/96/UE), que permite eliminar a dupla tributação de dividendos pagos por uma subsidiária ou estabelecimento estável localizado num EM à sua mãe sedeada noutro EM;
- iii. e a Convenção sobre o processo de arbitragem (90/436/CEE) relativa à eliminação da Dupla Tributação em caso de Correção de Lucros Entre Empresas Associadas.

Exemplo das duras negociações com os EM é a proposta de diretiva relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de EM diferentes, de 1991 que apesar de ter sido revista e de ter merecido um parecer favorável do PE, a Comissão acabou por retirar esta proposta devido à falta de acordo no Conselho, no entanto, em 1998, foi apresentada uma nova versão, integrada no “*Pacote Monti*”, a qual foi aprovada como Diretiva 2003/49/CE.

Entretanto, em 1991, foi criado o comité de peritos independentes presidido por Onno Ruding, que iria debruçar-se sobre as eventuais consequências que as disparidades existentes quanto ao imposto sobre as sociedades acarretavam para a tomada de decisões de investimento, bem como para, no caso de tais disparidades não poderem ser corrigidas pelo simples jogo das forças do mercado, apontar as medidas a adotar nessa matéria.

O relatório apresentado, que incluía recomendações a questões previamente colocadas pela Comissão, sugeriu um programa de ação para eliminar a dupla tributação, harmonizar as taxas do imposto sobre o rendimento das sociedades e assegurar a total transparência dos benefícios fiscais previstos pelos EM para promover o investimento.

O Relatório deu origem a uma Comunicação da Comissão ao Conselho, de 26 de junho de 1992. Nesta, embora reconhecendo no Relatório uma base para a atuação futura, a Comissão deixou de lado algumas das propostas, como a do estabelecimento de uma taxa máxima de imposto sobre as sociedades.

Em 1996, a Comissão apresentou uma nova abordagem à fiscalidade. Foi criado um Grupo de Política Fiscal, que compreendia representantes dos Ministros de Finanças dos vários EM e era presidido pelo comissário de fiscalidade Mário Monti No domínio da

tributação das sociedades, o principal resultado foi o Código de Conduta para a Tributação das Empresas, adotado sob a forma de resolução do Conselho em janeiro de 1998. O Conselho instituiu um grupo sobre o código de conduta (conhecido como “Grupo Primarolo”) para examinar casos participados de tributação injusta das empresas.

Este Código surgiu para controlar a concorrência fiscal prejudicial tratando-se de um compromisso político, não afetando, por isso, as disposições jurídicas dos EM. Daqui resulta que, na Resolução do Conselho, esteja propositadamente sublinhado o seguinte: “*o código de conduta é um compromisso político e que, portanto, não afeta os direitos e obrigações dos Estados – membros nem as consequências respetivas dos Estados – membros e da UE tal como decorrem do Tratado*”.

O Código de Conduta tem como objetivo combater as medidas fiscais prejudiciais, que abrangem as disposições legislativas, regulamentares e práticas administrativas, que tenham uma determinada sensibilidade relativamente à localização das atividades económicas.

Apenas é aplicado no âmbito da fiscalidade direta e pelos sujeitos passivos tributados em sede do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

Por último, o Código de Conduta estabelece os seguintes compromissos para os EM:

- i. De informação recíproca das medidas vigentes ou futuras potencialmente subsumíveis no âmbito da aplicação do Código, podendo qualquer Estado – membro ou a Comissão solicitar informações;
- ii. De adoção de dois tipos de intervenção relativamente às medidas fiscais prejudiciais:
 - a. de um lado o congelamento (*standstill*), não introduzindo, portanto, novas medidas fiscais prejudiciais e, de outro,
 - b. o desmantelamento (*roll over*) das medidas fiscais prejudiciais existentes⁹¹.

Em 2001, a Comissão elaborou “um estudo analítico da fiscalidade das empresas na Comunidade Europeia” (SEC(2001)1681). Na sua comunicação complementar COM(2001) 582, a Comissão concluiu que os principais problemas das empresas se deviam

⁹¹ Para mais desenvolvimentos sobre o Código de Conduta *vide* (Pereira, 2004, p. 140 a 144)

ao facto de terem de se adaptar a diferentes regulamentações nacionais no mercado interno. A Comissão propôs várias abordagens para dotar as empresas de uma matéria coletável comum consolidada para as suas atividades a nível da UE:

- i. tributação pelo Estado de residência;
- ii. uma tributação da matéria coletável comum consolidada em regime facultativo (MCCIS);
- iii. um imposto europeu sobre o rendimento das sociedades; e
- iv. uma matéria coletável obrigatória e totalmente harmonizada.

Em 2004, foi criado o grupo Grupo de Trabalho MCCCIS composto de peritos das administrações fiscais de todos os EM. O Grupo de Trabalho MCCCIS até abril de 2008, reuniu-se 13 vezes em sessões plenárias. Além disso, foram criados seis subgrupos para analisar domínios específicos em maior profundidade e apresentar as suas conclusões ao grupo de trabalho MCCCIS. O papel dos peritos nacionais limitou-se ao fornecimento de assistência técnica e de aconselhamento aos serviços da Comissão. O grupo de trabalho MCCCIS também se reuniu em formato alargado três vezes (ou seja, dezembro de 2005, 2006 e 2007), de modo a permitir que todos os peritos e todas as partes interessadas de relevo do mundo empresarial, profissional e universitário pudessem exprimir os seus pontos de vista.

As conclusões do Grupo de Trabalho foram integradas na proposta de diretiva da Comissão COM(2011) 121. A proposta “Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre ss Sociedades” (MCCCIS) significaria que as empresas disporiam de um sistema de balcão central onde poderiam apresentar os seus pedidos de reembolso de impostos. Poderiam igualmente consolidar todos os lucros e prejuízos que tenham registado na UE. A resolução legislativa do PE sobre este assunto foi aprovada em abril de 2012.

Importa realçar o facto de os EM manterem total competência pela fixação dos impostos a pagar pelas suas próprias sociedades, caso contrário, poria em causa a soberania fiscal dos EM devendo, por conseguinte, ser regida através de legislação nacional.

Em junho de 2015, para relançar as negociações no Conselho, a Comissão apresentou uma estratégia para uma revisão da proposta MCCCIS em 2016. A Comissão, no

seu plano de ação, defendeu uma abordagem passo a passo para a MCCCIS. Nesse sentido, foi sugerido que os trabalhos em matéria de consolidação fossem adiados até ser acordado um conjunto de regras obrigatório para a matéria coletável comum, ou seja, a matéria coletável comum do imposto sobre as sociedades. Todavia, isso não altera o facto de a Comissão apresentar as duas propostas, ou seja, uma relativa à matéria coletável comum do imposto sobre as sociedades e outra relativa à MCCCIS, em simultâneo e no âmbito de uma única iniciativa.

Importa realçar também o trabalho crescente da Comissão no que se refere à tributação das sociedades que disponibilizam serviços digitais, uma vez que estas apenas são tributadas sobre os lucros gerados se estiverem fisicamente presente no EM e não se desenvolverem a sua atividade através de meios digitais. Em março de 2018, a comissão propôs duas diretivas do Conselho⁹² destinadas a assegurar uma tributação justa das empresas que disponibilizam este tipo de serviços.

3. Processos legislativos

Antes de abordarmos as propostas de diretivas relevantes para o tema em estudo, faremos uma breve análise do processo legislativo constante no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. É no artigo 289.º do TFUE que encontramos consagrados dois tipos de processo legislativo⁹³:

- i. processo legislativo ordinário (art.º 298.º, n.º 1); e
- ii. processo legislativo especial (art.º 298.º, n.º 2)⁹⁴.

3.1. Processo legislativo ordinário

No âmbito do processo legislativo ordinário, é adotado um regulamento, diretiva ou decisão conjuntamente pelo PE e pelo Conselho sob proposta da Comissão (art.º 289.º, n.º1 do TFUE). Introduzido originalmente ao abrigo do Tratado de Maastricht, quando se

⁹² COM(2018) 147 final e COM(2018) 148 final

⁹³ “em principio, todos os actos legislativos são adoptados sob iniciativa da Comissão Europeia, “salvo disposição em contrário (artigo 17.º, n.º 3 TUE – Lisboa) “nos casos específicos previstos pelos Tratados” (artigo 289.º, n.º 4 TFUE).”, cfr. (Henriques, 2014, p. 251).

⁹⁴ Artigo 289.º n.º 2 do TFUE. Nos casos específicos previstos pelos Tratados, a adoção de um regulamento, de uma diretiva ou de uma decisão pelo Parlamento Europeu, com a participação do Conselho, ou por este, com a participação do Parlamento Europeu, constitui um processo legislativo especial.

denominava procedimento de codecisão, este processo é atualmente o método de tomada de decisão da UE mais utilizado.

O funcionamento do processo legislativo ordinário está descrito de forma pormenorizada no artigo 294.º do TFUE. O PE e o Conselho legislam em pé de igualdade. As duas instituições adotam atos legislativos em primeira leitura ou em segunda leitura. Se, após a segunda leitura, as duas instituições ainda não tiverem chegado a um acordo, é convocado um Comité de Conciliação.

No âmbito do processo legislativo ordinário, as decisões são adotadas por maioria qualificada, que se trata de um sistema que assegura:

- i. que uma decisão é adotada quando existe uma maioria dos países da UE (55 % na maior parte dos casos, mas 72 % em alguns casos); e
- ii. que os referidos países representam, pelo menos, 65 % da população da UE.

O TFUE introduz igualmente “cláusulas-ponte”. Estas cláusulas permitem que o processo legislativo ordinário seja utilizado noutras áreas que geralmente não estão incluídas no seu âmbito, em determinadas condições.

3.2. Processo legislativo especial

Os processos legislativos especiais⁹⁵, como o seu nome implica, tratam-se da exceção do processo legislativo ordinário. São utilizados em determinadas áreas políticas mais sensíveis. Contrariamente ao que sucede no caso do processo legislativo ordinário, o TFUE não contém uma descrição precisa dos processos legislativos especiais. Por conseguinte, as regras para os mesmos são definidas caso a caso com base nos artigos do tratado que estabelecem as condições para a sua implementação.

No âmbito dos processos legislativos especiais, o regulamento, diretiva ou decisão é adotado apenas por um órgão, o Conselho ou o PE, mas com participação do outro. Pegando no exemplo do Conselho enquanto único legislado, o PE fica simplesmente associado ao processo. Assim, a sua função está limitada aos seguintes tipos de processos:

- i. Processo de Aprovação, em que o PE dispõe de poderes para aceitar ou rejeitar uma proposta legislativa mediante votação por maioria absoluta, mas não a pode alterar

⁹⁵ Artigo 289.º do TFUE.

(tal como ao abrigo do artigo 86.º do TFUE relativo à Procuradoria Europeia), consoante o caso; ou

- ii. Processo de Consulta, em que o PE pode aprovar, rejeitar ou propor alterações a uma proposta legislativa (tal como ao abrigo do artigo 89.º do TFUE relativo às operações policiais transfronteiras).

3.3. Procedimento de consulta

No início, o Tratado de Roma de 1957 deu ao PE um papel consultivo no processo legislativo: a Comissão propunha e o Conselho adotava a legislação.

O Ato Único Europeu (1986) e os Tratados de Maastricht, de Amesterdão, de Nice e de Lisboa, sucessivamente, alargaram as prerrogativas do PE.

Agora pode colegislar em pé de igualdade com o Conselho na grande maioria dos domínios (cf. processo legislativo ordinário), e a consulta tornou-se um processo legislativo especial (ou, mesmo, um processo não legislativo), usado num número limitado de casos.

Nos termos do artigo 289.º do TFUE, a consulta é um processo legislativo especial que constitui uma forma de exceção ao processo legislativo ordinário definido no artigo 294.º. Obriga o Conselho a tomar em consideração a posição do PE e, caso tal esteja previsto nos Tratados, as posições do Comité Económico e Social Europeu, do Comité das Regiões⁹⁶ e do Banco Central Europeu.

O Conselho não está, no entanto, vinculado pela posição do PE, embora tenha a obrigação de o consultar. A ausência de tal consulta torna o ato ilícito e passível de ser anulado pelo Tribunal de Justiça. Além disso, caso o Conselho tencione alterar substancialmente a proposta, deverá solicitar uma nova consulta ao Parlamento.

Este processo aplica-se a um número limitado de domínios políticos, como as isenções no âmbito do mercado interno e o direito da concorrência, bem como as questões financeiras e os aspetos relacionados com a propriedade intelectual e as questões administrativas. Além disso, é utilizado para a adoção de instrumentos como as recomendações e os pareceres do Conselho e da Comissão.

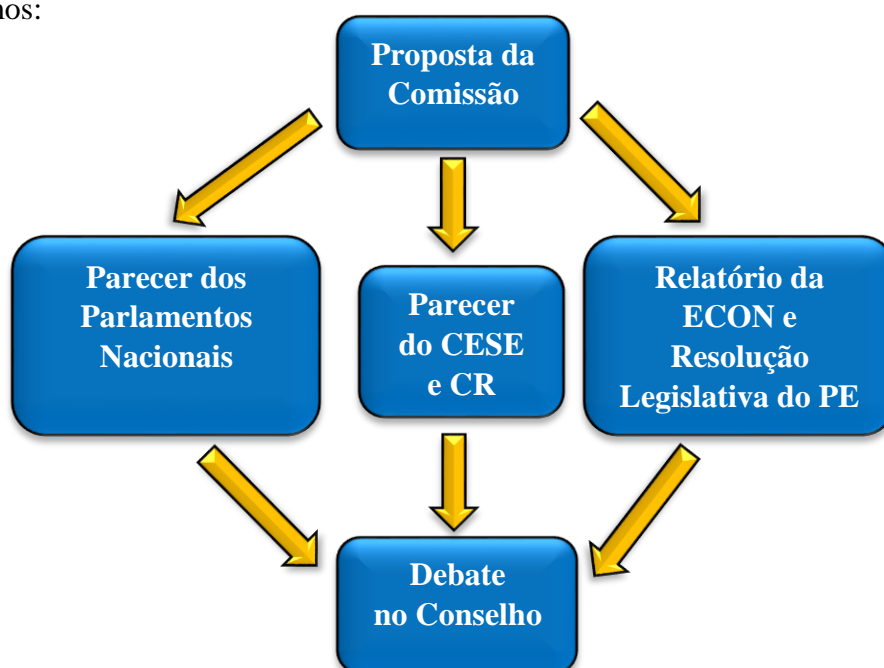
⁹⁶ O Comité Económico e Social Europeu e o Comité das Regiões são considerados órgãos consultivos da União, cf. os artigos 13.º, n.º 4 do TUE e 300.º a 307 do TFUE. Para maiores desenvolvimentos sobre estes órgãos *vide* (Henriques, 2014, p. 226 a 229).

A Comissão deve enviar os seus projetos de atos legislativos diretamente aos Parlamentos nacionais, ao mesmo tempo que ao PE e ao Conselho⁹⁷. Os Parlamentos nacionais podem emitir um parecer fundamentado sobre a conformidade dos mesmos com o princípio da subsidiariedade e proporcionalidade⁹⁸.

No caso em apreço, o estabelecimento de uma MCCCIS está diretamente ligado a uma aproximação das legislações dos EM que se coaduna numa incidência direta no funcionamento do mercado interno pelo que, o Conselho, de acordo com um processo legislativo especial e após consulta do PE e do Comité Económico e Social Europeu, deve deliberar por unanimidade a adoção de diretivas para atingir esse fim⁹⁹.

O TFUE prevê expressamente no art.º 115 que o Comité Económico Social deve ser consultado, e o art.º 307, 1.º parágrafo prevê que o Comité das Regiões deve ser consultado pelo PE, pelo Conselho ou pela Comissão nos casos previstos nos Tratados e em todos os outros casos, nomeadamente aqueles que digam respeito à cooperação transfronteiriça, em que uma destas instituições o considere oportuno.

Após todas estas últimas considerações, estamos em posição de traçar um sucinto esquema composto por algumas fases a que a adoção de uma diretiva referente a uma MCCCIS deve respeitar e que será alvo de estudo mais aprofundado no ponto seguinte. Vejamos:



⁹⁷ Art.º 2.º, 3º Paragrafo do Protocolo Relativo ao Papel dos Parlamentos Nacionais Na União Europeia.

⁹⁸ Art.º 3.º, 1º Paragrafo do Protocolo Relativo ao Papel dos Parlamentos Nacionais Na União Europeia.

⁹⁹ Art.º 115.º TFUE.

4. A construção de uma proposta de diretiva do Conselho relativa a uma MCCCIS

Partiremos agora para o estudo da Proposta de Diretiva do Conselho COM(2011) 121 relativa a uma MCCCIS através do procedimento legislativo especial analisado anteriormente. A referida a proposta foi elaborada pela Comissão e foi alvo de vários pareceres e relatórios.

Cumpramos em primeiro lugar destacar as instituições¹⁰⁰ centrais da União neste procedimento:



- i. Na figura da Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira (TAXUD);
- ii. Na figura da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários (ECON) que no seu relatório terá em conta o parecer da Comissão de Mercado Interno e Proteção dos Consumidores (IMCO) e da Comissão de Assuntos Jurídicos (JURI). Este relatório será depois debatido e votado no PE resultando numa resolução legislativa;
- iii. Na figura do Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros (ECOFIN). O Conselho depois de analisar todos os contributos, incluindo os pareceres do Comité Económico Social e do Comité das Regiões enquanto órgãos consultivos, deve debater e deliberar a proposta da Comissão;

Tendo em conta o que acabámos de referir e os documentos emitidos até à data pelas entidades supracitadas, estamos agora em condições de traçar uma fita de tempo dos eventos e documentos relevantes para este processo legislativo que serão alvo de discussão a jusante:

¹⁰⁰ Para maiores desenvolvimentos sobre o quadro institucional da EU *vide* (Henriques, 2014, p. 137 e ss)

16/03/2011	Início do processo legislativo especial – consulta do PE (CNS 2011/0058) com fundamento no art.º 115 do TFUE, com consulta obrigatória do Comité Económico e Social Europeu e do PE e publicada a proposta de diretiva COM(2011) 121 ¹⁰¹ final, acompanhada de dois documentos de trabalho dos serviços da comissão com uma avaliação do impacto ¹⁰² .
18/03/2011	A Comissão envia a Proposta de Diretiva COM(2011) 121 ao PE e ao Conselho.
26/10/2011	O Comité Económico e Social Europeu emite Parecer ¹⁰³ .
14/12/2011	O Comité das Regiões emite Parecer ¹⁰⁴ .
09/11/2011	A Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários emite Projeto de Relatório ¹⁰⁵ .
25/01/2012	A Comissão do Mercado Interno e da Proteção dos Consumidores emite Parecer ¹⁰⁶ .
30/01/2012	

¹⁰¹ Da responsabilidade de Algirdas Gediminas ŠEMETA, Comissário Europeu da Fiscalidade e da União Aduaneira.

¹⁰² SEC(2011) 315 final e SEC(2011) 316 final.

¹⁰³ Parecer do Comité Económico e Social Europeu, CESE/2011/1585 de 26 de outubro de 2011, relator Joachim Wuermeling.

¹⁰⁴ Parecer do Comité das Regiões, CDR(2011) 152 de 14 de dezembro de 2011, relator Gusty Graas.

¹⁰⁵ Projeto de relatório da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários, PE 475.870v01-00 de 09 de novembro de 2011, relator Marianne Thyssen.

¹⁰⁶ Parecer da Comissão do Mercado Interno e da Proteção dos Consumidores, PE 475.872v02-00 de 25 de janeiro de 2012, relator Olle Schmidt.

	A Comissão de Assuntos Jurídicos emite Parecer ¹⁰⁷
29/03/2012	A Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários emite Relatório ¹⁰⁸
19/04/2012	O PE emite Parecer em 1ª leitura pela relatora Marianne THYSSEN que aprova a proposta da Comissão com alterações ¹⁰⁹
30/05/2012	A Comissão emite uma comunicação em resposta ao Parecer do PE ¹¹⁰
25/06/2013	O ECOFIN emite Relatório ¹¹¹ ao Conselho Europeu sobre questões fiscais.
17/06/2015	A Comissão emite uma comunicação ao PE e ao Conselho intitulado de <i>“Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários”</i> ¹¹²
01/12/2015	O Conselho emite o ponto da situação da Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma MCCCIS ¹¹³ .

¹⁰⁷ Parecer da Comissão de Assuntos Jurídicos, PE 480.657v01-00 de 30 de janeiro de 2012, relator Klaus-Heiner Lehne.

¹⁰⁸ Relatório da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários, A7(2012) 80 de 29 de março de 2012, relator Marianne Thyssen.

¹⁰⁹ Resolução Legislativa do Parlamento Europeu, P7_TA(2012)135 P7 de 19 de abril de 2012, relator Marianne Thyssen.

¹¹⁰ Comunicado da Comissão Europeia, SP(2012) 388-0 de 30 de maio de 2012.

¹¹¹ Relatório do ECOFIN, ST 11507 (2013) INIT de 25 de junho de 2013.

¹¹² COM(2015) 302 final e o documento de trabalho SWD(2015) 121 final.

¹¹³ Nota 14509/15 do Conselho da União Europeia de 01 de dezembro de 2015.

08/12/2015	O assunto é debatido na 3435 ^a reunião do Conselho ¹¹⁴ e são emitidas as conclusões ¹¹⁵ da mesma.
28/02/2017	Proposta retirada pela Comissão ¹¹⁶

Elaboração própria

5. A Proposta de Diretiva

Como já referimos na introdução, a ausência de regras relativas a uma matéria coletável comum, reflete-se numa interação entre sistemas fiscais nacionais que conduz frequentemente à sobretributação e à dupla tributação, a encargos administrativos pesados e a elevados custos de cumprimento das obrigações fiscais para as empresas. Esta situação desencoraja o investimento na UE e, como resultado, é contrária às prioridades fixadas na “Europa 2020, Estratégia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo”¹¹⁷.

No que toca à fiscalidade das empresas, há ainda grandes barreiras ao mercado único, que as entram. As empresas com atividade transfronteiras poderiam ter de seguir 27¹¹⁸ normas distintas para o cálculo da matéria coletável e de tratar com 27 administrações fiscais diferentes, a que se acrescenta o sistema extremamente complexo para determinar a tributação das transações intragrupos (preços de transferência) e a impossibilidade de compensar as perdas sofridas num EM com os ganhos obtidos noutra. O resultado é que, se as maiores empresas enfrentam custos e complexidades enormes, as menores consideram-se completamente impedidas de se expandir na UE.

Percebeu-se então a necessidade de resolver estes problemas, que passaria por oferecer às sociedades um conjunto único de regras para a sua matéria coletável e a possibilidade de preencherem uma declaração fiscal única e consolidada perante uma só administração, cobrindo toda a sua atividade no território da UE. Com base nessa declaração

¹¹⁴ 3435^a Reunião do Conselho da União Europeia, Comunicado 15068/15 de 08 de dezembro de 2015.

¹¹⁵ Comunicado de imprensa do Conselho da União Europeia 910/15 de 08 de dezembro de 2015.

¹¹⁶ JOUE(2017/C 64/05) de 28 de fevereiro de 2017.

¹¹⁷ Comunicação da Comissão “Europa 2020 - Uma estratégia europeia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo”, COM(2010) 2020 de 3 de março de 2010.

¹¹⁸ Em 2011 a EU era composta por 27 EM uma vez que a Croácia só viria a ser integrada em 2013.

única, a matéria coletável da empresa será então partilhada entre os EM nos quais a sociedade exerce a sua atividade, segundo uma fórmula específica.

A Comissão apresentou em 16 de março de 2011 uma proposta de diretiva do Conselho relativa a uma MCCCIS¹¹⁹. A proposta da Comissão, entretanto retirada¹²⁰, foi uma das iniciativas do programa para a adequação e a eficácia da regulamentação (REFIT) da Comissão e visava proporcionar às sociedades um conjunto único de regras de tributação para realizar atividades empresariais em todo o mercado interno.

A proposta iria, deste modo, permitir às sociedades tratar a União como um mercado único para efeitos de impostos sobre as sociedades e, assim, facilitar as suas atividades transfronteiriças e promover o comércio e o investimento. A MCCCIS é uma iniciativa importante para a supressão dos obstáculos à realização do mercado único¹²¹, tendo sido considerada no Inquérito Anual sobre o Crescimento¹²², como uma iniciativa favorecedora do crescimento que deve centrar-se em incentivar a criação e o crescimento do emprego.

5.1. Proposta de Diretiva COM(2011) 121

A proposta sobre a MCCCIS é constituída pelos seguintes elementos principais:

- i. As regras sobre o seu âmbito de aplicação, o cálculo da matéria colectável,
- ii. A compensação transfronteira de ganhos (consolidação),
- iii. A repartição das receitas fiscais entre os Estados Membros e
- iv. A existência de um único interlocutor para as empresas.

Permitir a consolidação imediata de lucros e de perdas para o cálculo da matéria coletável a nível da UE representa um passo para a redução da sobretributação em situações

¹¹⁹ A MCCCIS foi identificada como uma importante iniciativa da Comissão Barroso II no contexto da Estratégia Europa 2020. Tem igualmente sido mencionada numa série de documentos estratégicos fundamentais que visam remover os obstáculos ao mercado único e estimular o crescimento e a criação de emprego na UE (Acto para o Mercado Único, Análise Anual do Crescimento e Pacto para o euro).

¹²⁰ JOUE C 64/5 de 28 de fevereiro de 2017.

¹²¹ Comunicação da Comissão “*Análise Anual do Crescimento: uma resposta global da UE à crise*”, COM(2011) 121, de 12 de janeiro de 2010.

¹²² Comunicação da Comissão intitulada “*Um Acto para o Mercado Único - Para uma economia social de mercado altamente competitiva - 50 propostas para, juntos, melhor trabalhar, empreender e fazer comércio*”, COM(2010) 608 de 27 de outubro de 2010.

transfronteiras, melhorando as condições de neutralidade fiscal entre as atividades nacionais e transfronteiras, o que permitirá beneficiar mais das potencialidades do mercado interno.

Os principais fatores indutores de custos de cumprimento da legislação para as empresas multinacionais estão ligados direta ou indiretamente às formalidades relacionadas com preços de transferência (documentação, autorizações e decisões, procedimentos por acordo mútuo). Acresce que as formalidades administrativas relacionadas com os preços de transferência têm vindo a aumentar por duas razões:

- i. exigências documentais mais rigorosas por parte das autoridades fiscais, acompanhadas de inspeções por parte das mesmas;
- ii. ajustamentos e alterações do tipo e do âmbito das actividades empresariais em todo o mundo¹²³.

5.2. Principais benefícios

Os documentos SEC(2011)315 e 316 que acompanham a proposta de diretiva, apresentam um conjunto de cálculos efetuados junto de uma amostra de grupos multinacionais sediados na UE, a partir dos dados das bases Amadeus e ORBIS, mostram que, anualmente, uma média de aproximadamente 50% dos grupos multinacionais não financeiros e 17% dos grupos multinacionais financeiros poderiam beneficiar de uma compensação transfronteiras imediata das perdas. A ponderação dos resultados para os diferentes sectores revela que, em média, para os grupos em questão, a base tributável no cenário MCCCIS seria 3% inferior à do cenário de *status quo*¹²⁴.

Segundo um estudo encomendado à Deloitte, o cenário MCCCIS deveria trazer economias substanciais em termos de tempo e de meios para as multinacionais que pretendam criar novas filiais noutra EM. Em média, os especialistas que participaram no estudo consideram que uma grande empresa gasta mais de 140.000 euros (0,23 % do volume de negócios) em despesas fiscais ligadas à abertura de uma nova filial noutra EM. A opção MCCCIS reduziria estes custos em 87.000 euros, ou seja 62%. Para uma empresa de média dimensão, as economias são ainda mais significativas, dado que os custos deveriam baixar

¹²³ SEC(2011) 316 final, p.6.

¹²⁴ Globalmente, na amostra utilizada, o efeito combinado das novas disposições relativas à matéria coletável sem consolidação (que tendem a agravar a base de tributação) com a introdução da consolidação transfronteiras imediata das perdas (que tende a restringir a base de tributação) que os cenários MCCCIS preconizam tende a manter a matéria coletável a um nível relativamente constante em relação ao atual (para as empresas em questão).

de 128.000 euros (0,55 % do volume de negócios) para 42.000 euros, ou seja, uma queda de 67 %. Outros dados recolhidos junto de uma amostra de multinacionais europeias (estudo PWC) indicam uma redução mais modesta, ainda que significativa, dos encargos ligados ao cumprimento de obrigações fiscais. As economias esperadas com a introdução da MCCCIS representariam 8 pontos percentuais do tempo necessário para o cumprimento da legislação¹²⁵.

Um dos grandes benefícios da introdução da MCCCIS seria a redução dos custos de conformidade para as empresas. Os inquéritos realizados apontam para uma redução dos custos de conformidade das tarefas fiscais recorrentes de cerca de 7% no âmbito da MCCCIS. Prevê-se que a redução dos custos de conformidade efetivos e presumidos exerça uma influência substancial sobre a capacidade e a vontade das empresas se expandirem além-fronteiras, a médio e longo prazo.

A MCCCIS traduzir-se-ia em economias substanciais quanto aos prazos de cumprimento e às despesas, no caso de uma sociedade-mãe criar uma nova filial noutra EM

Segundo as estimativas da Comissão¹²⁶, a MCCCIS permite que, anualmente, as empresas de toda a UE poupem 700 milhões de euros com a redução dos custos de conformidade e 1,3 mil milhões por meio da consolidação. Por outro lado, as empresas que pretendam expandir-se além-fronteiras beneficiarão de poupanças que poderão chegar a mil milhões de euros. A MCCCIS torna também a UE um mercado muito mais atrativo para o investimento estrangeiro.

A proposta traz vantagens para as sociedades¹²⁷ de todos os tamanhos, mas é particularmente relevante como parte do esforço para apoiar e encorajar as PME a beneficiar do mercado único, em conformidade com a revisão do “*Small Business Act*” (SBA) para a Europa¹²⁸. A MCCCIS contribui nomeadamente para reduzir os obstáculos fiscais e os encargos administrativos, permitindo que as PME expandam as suas atividades em toda a UE de uma forma mais simples e menos onerosa.

Com a MCCCIS, as PME que operam além-fronteiras e que tenham optado pelo sistema só terão de calcular a respetiva matéria coletável segundo um único conjunto de

¹²⁵ SEC(2011) 316 p. 6.

¹²⁶ Comissão Europeia, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-319_pt.htm.

¹²⁷ A MCCCIS não se aplica a sociedades em nome individual, sociedades de pessoas nem a fundos de investimento.

¹²⁸ Comunicação da Comissão, «*Review of the "Small Business Act" for Europe*», COM(2011) 78 final de 23 de fevereiro de 2011.

regras fiscais. A MCCCIS complementava a Sociedade Privada Europeia (SPE)¹²⁹. Um quadro comum para calcular a matéria coletável das sociedades na UE seria particularmente útil para as SPE que desenvolvem a sua atividade nos EM.

A MCCCIS seria facultativa para as empresas (art.º 6.º da proposta de diretiva), isto é, as que entendessem que beneficiavam com um sistema harmonizado à escala da UE poderiam aderir e as restantes seriam livres de continuar a trabalhar no âmbito dos seus sistemas nacionais. As sociedades que optarem pelo MCCCIS sujeitam-se a uma aplicação obrigatória nos primeiros cinco anos e sucessivamente por períodos de três anos (artigo 105.º da proposta de diretiva).

Para os EM, a introdução de um sistema facultativo, traduzir-se-ia obviamente na gestão pela administração fiscal de dois regimes fiscais distintos (a MCCCIS e o imposto sobre o rendimento das sociedades nacional). Mas tal é compensado pelo facto de a MCCCIS significar menos oportunidades de planeamento fiscal pelas sociedades que utilizam preços de transferência ou uma menor de inadequação dos sistemas fiscais dos EM.

Haveria menos litígios a submeter ao Tribunal de Justiça Europeu ou a serem dirimidos no âmbito do procedimento de acordo mútuo nas convenções de dupla tributação.

A presente proposta inclui um conjunto completo de regras para a tributação das sociedades. Indica quem pode optar, como calcular a matéria coletável e qual é o perímetro e como funciona a consolidação. Além disso, prevê normas antiabuso, define de que modo a matéria coletável consolidada é partilhada e como a MCCCIS deve ser administrada pelos Estados- Membros segundo uma abordagem de “balcão único”.

A matéria coletável é repartida entre os membros de um grupo em cada exercício fiscal com base numa chave de repartição. A formula da repartição da matéria coletável encontra-se consagrada nos artigos 86.º a 103.º da presente Proposta de Diretiva sendo a fórmula constituída por três fatores com valor equivalente (1/3):

- i. vendas (artigos 95.º e 96.º PD);
- ii. mão-de-obra (artigos 90.º e 91.º PD); e
- iii. ativos (artigos 92.º a 94.º PD).

¹²⁹ Proposta entretanto retirada pela comissão em 2014, cf. JO C/2014/153/6 de 28 de fevereiro de 2017.

A utilização de dados provenientes das demonstrações financeiras como indicador dos lucros tributáveis dos grupos multinacionais revela que a fórmula na qual os custos da mão-de-obra, os ativos e as vendas por destino têm idêntica ponderação induziria um aumento da matéria coletável, sobretudo nos EM da Europa Central e Oriental, bem como na Alemanha, Espanha, França, Grécia e Itália. As análises revelam que uma diferente ponderação dos fatores de repartição não teria efeitos significativos na distribuição relativa da matéria coletável entre os países¹³⁰.

Uma vez determinada a matéria coletável, cada EM poderá tributar a parte que lhe corresponder, segundo a respetiva taxa de imposto sobre as sociedades. Nos termos da MCCCII, os EM continuarão a fixar as taxas do imposto sobre as sociedades ao nível que considerarem adequado, no que constitui uma prerrogativa nacional.

5.3. Requisitos

Para que uma sociedade seja elegível tem que preencher determinados requisitos elencados na proposta de diretiva, tais como o controlo, mais de 50% dos votos, a propriedade, mais de 75% do capital, ou os direitos a lucros, mais de 75% dos direitos à distribuição dos lucros¹³¹, sendo exigido um período mínimo de nove meses para a participação no grupo com a qualidade de membro. Estão incluídas as instituições financeiras e as empresas de seguros.

Estes critérios garantem um elevado nível de integração económica entre os membros do grupo, tal como é indicado por uma relação de controlo e a garantia de um alto nível de participação. Os dois limiares devem ser respeitados durante todo o exercício fiscal, caso contrário a sociedade deveria deixar o grupo de imediato.

A MCCCIS será aplicada aos contribuintes residente segundo os seguintes requisitos:

- i. se este formar um grupo com as suas filiais e os respetivos estabelecimentos estáveis, mesmo que de um país terceiro;

¹³⁰ Cfr. SEC(2011) 316 p.5 e 6.

¹³¹ Artigo 54.º da Proposta de Diretiva COM(2011) 121 de 16 de março de 2011.

- ii. for designado pelo grupo quando este for composto apenas de dois ou mais membros contribuintes residentes que sejam filiais diretas elegíveis da mesma sociedade-mãe residente num país terceiro;
- iii. for a filial de uma sociedade-mãe de um país terceiro e se este contribuinte residente formar um grupo unicamente com um ou vários estabelecimentos estáveis da respetiva sociedade-mãe.

Desde o momento que uma sociedade opta pela MCCCIS deixa de estar sujeita às disposições nacionais, sendo aplicáveis as disposições da diretiva durante cinco períodos fiscais.

Para determinação da matéria coletável, a proposta de diretiva refere que todos os produtos são tributáveis, compreendendo os juros, rendimentos de ativos financeiros, *royalties*, rendimentos de bens imóveis e imóveis, proventos de alienação de ações, rendimentos de atividades bancárias, de seguros ou outras atividades financeiras.

5.4. Parecer do Comité Económico e Social

O Comité Económico e Social Europeu (CESE) é uma instância consultiva composta de representantes de organizações de trabalhadores e de empregadores e de outros grupos de interesse. O Comité emite pareceres sobre temáticas europeias dirigidos à Comissão Europeia, ao Conselho e ao PE, fazendo a ponte entre as instâncias de decisão da UE e os cidadãos.

O Comité dá voz aos grupos de interesse sobre as propostas legislativas da UE. Tem 3 funções principais:

- i. zelar por que política e a legislação da UE atendam às condições económicas e sociais, tentando chegar a um consenso favorável ao interesse geral;
- ii. promover uma UE participativa dando voz às organizações de trabalhadores e de empregadores e a outros grupos de interesse e mantendo o diálogo com todos os intervenientes;
- iii. defender os valores da integração europeia e a causa da democracia participativa e das organizações da sociedade civil.

O CESE é consultado pelo PE, o Conselho da UE e a Comissão Europeia sobre vários assuntos podendo também emitir pareceres por iniciativa própria.

Depois de analisar a proposta de diretiva, o CESE teceu algumas considerações e recomendações sobre a mesma que iremos analisar de seguida.

Como já foi referido, o TFUE prevê expressamente no art.º 115 que neste procedimento legislativo especial o Comité Económico Social Europeu deve ser consultado.

O relator responsável por este Parecer foi Joachim Wuermeling, e a preparação dos correspondentes trabalhos foi incumbida à Secção Especializada da União Económica e Monetária, Coesão Económica e Social, que emitiu parecer em 4 de outubro de 2011.

No seu parecer o CESE apoia a intenção de criar uma MCCCIS como medida importante para eliminar os entraves fiscais ao mercado interno: eliminação da dupla tributação, eliminação de um tratamento desigual dos estabelecimentos estáveis no mercado interno, possibilidade de compensação de perdas transfronteiras e eliminação do problema dos preços de transferência.

Quanto às preocupações apresentadas pelos parlamentos nacionais de nove EM, que não consideram a proposta em conformidade com o princípio da subsidiariedade e receiam uma limitação da soberania nacional refletida numa quebra das receitas fiscais, o CESE considera possível que a médio e a longo prazo, a MCCCIS leve a uma deslocalização da atividade económica e de postos de trabalho, que se haviam estabelecido em determinados locais graças a incentivos fiscais concedidos pelos EM, pois estes vão deixar de poder aplicar às empresas que optem pela MCCCIS quaisquer medidas fiscais nacionais orientadas para objetivos de política económica. De todo o modo, o CESE considera que MCCCIS respeita a soberania fiscal dos Estados Membros, uma vez que estes são livres de fixar a taxa de imposto à sua parte de matéria coletável pois a MCCCIS harmoniza a matéria coletável e não as taxas de tributação podendo os Estados Membros continuar a fixar as suas taxas em função de preferências de ordem orçamental. Contudo, é possível que haja temporariamente quebras nas receitas, que apenas poderão vir a ser corrigidas por um aumento da taxa de tributação.

Quanto à obrigatoriedade de aplicação, o CESE é favorável a uma adoção facultativa numa primeira fase e a longo prazo passar a ser de aplicação obrigatória. A decisão de manter facultativa a MCCCIS traduzir-se-ia numa permanente sobrecarga

administrativa para os EM pelo facto de terem de aplicar, paralelamente, o novo sistema e o sistema de tributação das sociedades em vigor.

Relativamente à formula da repartição, a utilização de uma fórmula uniforme evita distorções e duplas tributações. O facto de se ter em conta vários fatores limita consideravelmente a possibilidade de os contribuintes os atribuírem a um EM com o nível de tributação o mais baixo possível. Relativamente à localização de ativos fixos no fator "ativos", O CESE considera que há necessidade de uma delimitação mais precisa em relação à propriedade económica e à utilização efetiva, e há que ponderar de que modo se pode incluir a propriedade intelectual. No que diz respeito ao fator "mão-de-obra" bipartido, uma repartição de acordo com o número de trabalhadores é simples e praticável, mas pode criar problemas sobretudo quando uma atividade é exercida "sob o controlo e a responsabilidade" de um membro do grupo. Segundo estudos efetuados, uma distribuição dos lucros baseada no fator trabalho pode ter efeitos económicos negativos no mercado de trabalho. O factor vendas está orientado para o mercado e poderá favorecer indevidamente EM maiores devido simplesmente ao seu tamanho. É necessário considerar a sua supressão ou ponderar o seu peso na fórmula de repartição.

Relativamente à aplicação de uma norma antiabuso, o artigo 80.º da proposta de diretiva dispõe que as transações simuladas realizadas com o único objetivo de evitar a tributação, não são consideradas para efeitos de cálculo da matéria coletável. O CESE considera que a aplicação ou a interpretação de uma tal regra geral antiabuso pode causar bastantes dificuldades, na medida em que o abuso, tal como definido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, exige a apresentação de provas para cada caso individual.

Quanto aos estudos apresentados pela Comissão sobre os custos de conformidade, o CESE considera que os dados da Comissão são contraditórios. Enquanto, por um lado, a avaliação de impacto refere um estudo da *Deloitte*, segundo o qual os custos de conformidade poderiam diminuir até 60% no caso específico de uma multinacional que criasse uma filial noutra EM, um estudo da *PWC* baseado numa amostra de multinacionais estabelecidas apontava para uma redução nos custos de conformidade de apenas 1%. Um outro estudo da *Ernst and Young* calculava um aumento de 13% dos custos de conformidade devido aos custos adicionais decorrentes da preparação e do preenchimento da declaração fiscal e ao facto de os trâmites fiscais associados a esse processo excederem a redução dos

custos esperada graças à menor necessidade de recorrer a preços de transferência. Os custos administrativos das autoridades fiscais aumentarão em consequência da necessidade de gerir um sistema nacional em paralelo com um sistema de MCCCIS.

A agregação de todos os ganhos e perdas dos membros do grupo (consolidação) é o cerne da eliminação das barreiras fiscais no mercado interno e é aí que residem as principais vantagens da MCCCIS. Apenas a consolidação permite assegurar as seguintes vantagens: a compensação transfronteira de perdas, a eliminação de problemas ligados ao preço de transferência, a possibilidade de uma estrutura empresarial, com neutralidade fiscal, em toda a UE, a eliminação da dupla tributação e a igualdade de tratamento entre filiais de sociedades de capitais na UE e estabelecimentos estáveis na UE.

O CESE considera que a possibilidade de depreciação numa categoria em vez da depreciação individual é apropriada, pois a técnica da depreciação numa categoria oferece às empresas a possibilidade de financiamento interno. Com uma taxa de depreciação de 25%, a maior parte da depreciação teria lugar apenas quando da realização do investimento de substituição pelo que o CESE recomenda aumentar em conformidade a taxa de depreciação numa categoria.

5.5. Parecer do Comité das Regiões

Uma vez que a adoção da proposta de diretiva envolve uma cooperação transfronteiriça, consagra o TFUE no art.º 307, 1.º parágrafo, que nos casos que digam respeito a este tipo de cooperação, deve o Conselho consultar igualmente o Comité das Regiões tendo este emitido o seu parecer em 14 de dezembro de 2011.

Em termos gerais o CR revela-se favorável à proposta de diretiva referindo que se congratula com o facto de a fiscalidade das empresas ser objeto de atenção particular desde a fundação da UE, enquanto elemento importante para a realização do mercado interno.

Afirma também que a possibilidade de recorrer a uma só administração fiscal para o cálculo da matéria coletável constituiria uma simplificação e uma fonte de poupança em termos de encargos administrativos para as sociedades, que passariam a lidar apenas com um interlocutor para determinar a sua matéria coletável, e não com 27¹³²;

¹³² Parecer do Comité das Regiões, CDR/2011/152 de 14 de dezembro de 2011, relator Gusty Graas.

De entre as recomendações e alterações à proposta de diretiva propostas pelo Comité das Regiões, destacam-se as seguintes:

- i. solicitação de uma avaliação das consequências de se poder transferir as perdas fiscais a prazo indeterminado;
- ii. ponderação da adoção de eventuais medidas antiabuso;
- iii. revisão da proposta de forma a levar em conta a necessidade de:
 - a) indicadores quantitativos e qualitativos suficientes para permitir uma avaliação plena das implicações para a subsidiariedade de uma proposta internacional desta natureza;
 - b) mais dados sobre todas as implicações da MCCCIS; e
 - c) uma análise do impacto que a proposta terá nos órgãos de poder local e regional.

Quanto à dedução de encargos, o CR acolhe favoravelmente o facto de abrangerem os custos de investigação e de desenvolvimento, bem como os custos incorridos na subscrição de capital próprio ou de dívida para fins empresariais, mas opõe-se a que seja feita uma dedução imediata dos encargos relacionados com bens económicos duradouros.

O CR recomenda que a fiscalidade das empresas preveja elementos que estimulem os contribuintes a investir mais na proteção do ambiente e propõe que o artigo 12.º da proposta de diretiva seja alterada no sentido de acrescer a possibilidade de que as despesas recorrentes relativas à proteção do ambiente e à redução dos gases com efeito de estufa também sejam consideradas encargos dedutíveis a fim de lutar eficazmente contra a destruição do ambiente natural e as alterações climáticas.

Preocupado em defender os interesses das coletividades do poder local e regional, o CR considera, que a proposta de diretiva está incompleta, na medida em que não contempla os impostos locais e regionais apelando a que, antes da entrada em vigor da proposta de diretiva relativa à MCCCIS, se efetue análise aprofundada do seu impacto nos orçamentos dos municípios e das regiões. Pretende-se evitar o risco de transferir os problemas do nível nacional para o nível local e regional, dado que, nos termos da proposta, as disparidades entre os sistemas e a necessidade de determinar a base de tributação de forma distinta

continuariam a existir para os impostos locais e regionais. Manifesta-se, como tal, a favor de uma cláusula de abertura em benefício dos impostos locais e regionais, para que os EM possam empreender as medidas necessárias a esse respeito.

O CR propõe assim que o Artigo 133.º da proposta de diretiva seja alterado no sentido de, no prazo de cinco anos após a entrada em vigor da diretiva, a Comissão examinar a sua aplicação incluindo obrigatoriamente uma análise dos efeitos da diretiva nos órgãos de poder local e regional.

5.6. Parecer da Comissão do Mercado Interno e da Proteção dos Consumidores

A Comissão IMCO é competente para o exame e o controlo legislativos da regulamentação da UE em matéria de livre circulação de bens, serviços e profissionais, política aduaneira, normalização e interesses económicos dos consumidores. Os membros da Comissão trabalham para reduzir os obstáculos comerciais e simplificar a legislação a fim de reforçar a competitividade no mercado único, tendo simultaneamente em conta os interesses dos consumidores numa ampla gama de setores¹³³.

A IMCO no seu parecer atribui elevada importância à proposta de diretiva e apoia a introdução na UE de uma MCCCIS considerando que a mesma trará alterações significativas da tributação das sociedades na Europa, com potencial para facilitar a atividade das empresas que operam à escala transnacional, mediante a redução dos custos administrativos e das formalidades burocráticas, propiciando assim um mercado único mais eficiente e um aumento da competitividade das empresas da UE e da capacidade de atração do mercado da UE a nível global no confronto com outros grandes mercados, como os do EUA e da China.

Vejamos algumas das alterações sugeridas.

Quanto à fórmula da repartição, a IMCO acredita que a aplicação desta fórmula acarretará graves perdas de receita fiscal por parte dos EM de pequena e média dimensão com mercados internos exíguos. Assim, sugeriu aquela comissão que a fórmula fosse alterada no sentido da matéria coletável se basear em dois fatores apenas: o trabalho e os ativos.

¹³³ Parlamento Europeu, <http://www.europarl.europa.eu/committees/pt/imco/home.html>.

A sugestão passou por desconsiderar o fator vendas uma vez que este implica um desvio significativo em relação ao atual princípio de atribuição dos direitos de tributação ao Estado da fonte.

Referiu ainda que um fator vendas baseado no destino seria bastante fácil de manipular exemplificando com a possibilidade de se contratar um agente comercial independente num país terceiro como intermediário para efetuar as vendas no respetivo mercado em nome do grupo, deslocando-se, desse modo, o destino das vendas do Estado "pretendido" para o Estado escolhido para o efeito. Essas possibilidades de planeamento fiscal minariam a legitimidade do fator e, muito provavelmente, levariam à adoção de dispositivos legais complexos tendentes a evitar a evasão.

Assim, suprimindo por completo o fator vendas, passaríamos a dispor da seguinte alteração na fórmula da repartição:

Texto da Comissão

$$\text{Quota-parte A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Vendas}^A}{\text{Vendas}_{\text{Grupo}}^d} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Salários}^A}{\text{Salários}_{\text{Grupo}}^d} + \frac{1}{2} \frac{\text{N.º Empregados}^A}{\text{N.º Empregados}_{\text{Grupo}}^d} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Activos}^A}{\text{Activos}_{\text{Grupo}}^d} \right) * \text{Mat. Colectável Consolid.}$$

Alteração

$$\text{Quota - parte A} = \left(\frac{1}{2} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Salários}^A}{\text{Salários}_{\text{Grupo}}^d} + \frac{1}{2} \frac{\text{N.º Empregados}^A}{\text{N.º Empregados}_{\text{Grupo}}^d} \right) + \frac{1}{2} \frac{\text{Activos}^A}{\text{Activos}_{\text{Grupo}}^d} \right) * \text{Mat. Colectável Consolidada}$$

Quanto aos encargos dedutíveis previstos no artigo 12.º, foi proposto que o mesmo fosse alterado no sentido de acrescentar a dedução dos encargos com custos recorrentes relacionados com a proteção ambiental e a redução das emissões de carbono.

A IMCO revelou ainda preocupação com a resolução extrajudicial de litígios sugerindo a criação de um fórum em matéria de MCCCIS entre os EM (alterações ao considerando 26 e ao artigo 123.º).

Propôs também o encurtamento do prazo estipulado no artigo 133.º para a Comissão reavaliar a introdução da MCCCIS de 5 para 3 anos e invoca a necessidade da Comissão

pesar os prós e contras da introdução de um sistema obrigatório com o objetivo de instituir uma MCCCIS única na UE, assim como de analisar o impacto da diretiva nas matérias coletáveis dos EM aos níveis nacional, regional e local, incluindo o impacto socioeconómico no plano da realoção da atividade económica e do emprego na EU.

Também foi posto em causa o facto de o MCCCIS só ser admissível para sociedades de responsabilidade limitada uma vez que em alguns EM muitas empresas revestem a forma de sociedade em nome coletivo. Pelo exposto, a IMCO apelou a um estudo da possibilidade de estas serem tratadas como sociedades de responsabilidade limitada.

Quanto aos réditos relativos a um contrato a longo prazo, consagra o artigo 24.º que devem ser reconhecidos, para efeitos fiscais, segundo o montante correspondente à parte do contrato executada no respetivo exercício fiscal. A IMCO defendeu a supressão deste artigo, visto que as sociedades não devem ser obrigadas a efetuar este cálculo exclusivamente para fins fiscais. Ele não é comum nos regimes de contabilidade dos EM e aumenta a complexidade do sistema.

Ao nível das depreciações propôs-se novas regras para o artigo 39.º, nomeadamente que a taxa de depreciação do conjunto de ativos da sociedade fosse elevada de 25% para 35%.

Quanto à norma de prevenção de abusos, foi proposto que o artigo 80.º fosse reforçado alterando o termo “*único objetivo*” para “*principal objetivo*” passando a não ser consideradas em sede de cálculo da matéria coletável, as transações simuladas cujo principal intento consista em evitar a tributação.

5.7. Parecer da Comissão de Assuntos Jurídicos

Tendo a Comissão apresentado a proposta com base no artigo 115.º TFUE, foi solicitado pela ECON à JURI, um parecer quanto a um possível aditamento do artigo 136.º TFUE como base jurídica com base no seguinte raciocínio:

"Se a aplicação a nível da UE a todos os 27 EM da MCCCIS não for possível há duas opções para avançar com um número mais pequeno de EM:

- i. a cooperação reforçada ordinária nos termos do TFUE; ou
- ii. medidas específicas àqueles EM cuja divisa é o euro, com base no artigo 136.º do TFUE."

A opção por pela base jurídica constante no artigo 115.º do FTUE é explicada pela Comissão na exposição de motivos nos seguintes termos:

"A legislação em matéria de tributação direta é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 115.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Esta disposição determina que as medidas legislativas de aproximação adotadas ao abrigo desse artigo revestem a forma jurídica de uma diretiva."

O artigo 136.º do TFUE consagra a seguinte redação:

"1. A fim de contribuir para o bom funcionamento da união económica e monetária e de acordo com as disposições pertinentes dos Tratados, o Conselho, de acordo com o procedimento pertinente de entre os previstos nos artigos 121.º e 126.º, com exceção do procedimento referido no n.º 14 do artigo 126.º, adota medidas específicas para os Estados-Membros cuja moeda seja o euro, com o objetivo de:

(a) reforçar a coordenação e a supervisão da respetiva disciplina orçamental;

(b) elaborar, no que lhes diz respeito, as orientações de política económica, procurando assegurar a compatibilidade dessas orientações com as adotadas para toda a União, e garantir a sua supervisão."

2. Relativamente às medidas a que se refere o n.º 1, só têm direito a voto os membros do Conselho que representem os Estados-Membros cuja moeda seja o euro.

A maioria qualificada dos referidos membros é definida nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 238.º¹³⁴

Da jurisprudência do Tribunal emergem certos princípios no que respeita à escolha da base jurídica:

- i. tendo em conta as consequências da base jurídica em termos de competência substantiva e de processo, a escolha da base jurídica correta reveste-se de importância constitucional¹³⁵.

¹³⁴ O artigo 121.º TFUE contém disposições sobre a coordenação das políticas económicas entre Estados-Membros e o artigo 126.º TFUE estipula o procedimento a seguir em caso de défice governamental excessivo.

¹³⁵ Parecer 2/00 *Protocolo de Cartagena*, Coletânea 2001, I-9713, n.º. 5; Processo C-370/07 *Comissão v. Conselho*, n.ºs 46-49; Parecer 1/08, *General Agreement on Trade in Services*, Coletânea 2009 I-11129, n.º 110.

- ii. nos termos do n.º 2 do artigo 13.º do TUE, cada instituição deve atuar dentro dos limites das atribuições que lhes são conferidas pelos Tratados¹³⁶.
- iii. de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça "*A escolha da base jurídica de um ato comunitário deve fundar-se em elementos objetivos suscetíveis de fiscalização jurisdicional, entre os quais figuram, nomeadamente, a finalidade e o conteúdo do ato*"¹³⁷.
- iv. no que respeita às bases jurídicas múltiplas, quando uma medida prosseguir duas finalidades contemporâneas ou tiver duas componentes que se encontrem ligadas de forma indissociável, sem que uma seja secundária e indireta relativamente à outra, o ato deve assentar nas diferentes bases jurídicas correspondentes nos Tratados¹³⁸.
- v. o recurso a uma dupla base jurídica não é possível quando os procedimentos estabelecidos para cada base jurídica forem incompatíveis entre si ou quando a utilização de duas bases jurídicas possa prejudicar os direitos do Parlamento¹³⁹.

O objetivo geral da proposta consiste em "*lutar contra alguns dos principais entraves fiscais ao crescimento do mercado único*"¹⁴⁰. O seu âmbito é definido da seguinte forma no artigo 1.º: "*A presente diretiva estabelece um sistema de matéria coletável comum para tributação de certas sociedades e grupos de sociedades e define as correspondentes regras de cálculo e de utilização.*"

O TFUE contém duas bases jurídicas para a "*aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas*" dos EM no mercado interno: o artigo 114.º TFUE é aplicável quando o objetivo for "*o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno*", e o artigo 115.º quando os atos em questão tiverem "*incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno*". O n.º 1 do artigo 114.º TFUE prevê que o Conselho e o PE adotarão "*as medidas*" em conformidade com o processo legislativo ordinário, o que exige uma maioria qualificada no Conselho; ao abrigo do artigo 115.º TFUE o Conselho adotará, deliberando por unanimidade após consulta do PE,

¹³⁶ Processo C-403/05 *Parlamento v. Comissão*, Coletânea 2007, I-9045, n.º 49, e a jurisprudência nele citada.

¹³⁷ Ver mais recentemente Processo C-411/06 *Comissão v. Parlamento e Conselho*, Colectânea 2009, I-7585.

¹³⁸ Processo C165/87 *Comissão v. Conselho*, Colectânea 1988, 5545, n.º 11; Processo C-178/03, *Comissão v. Parlamento Europeu e Conselho*, Colectânea 2006, I-107, n.ºs 43-56.

¹³⁹ Processo C-178/03 *Comissão v. Parlamento Europeu e Conselho*, Colectânea 2006, I-207, n.º 57.

¹⁴⁰ Exposição de motivos, p. 1.

diretivas. Na prática, o artigo 115.º é relevante sobretudo nos domínios que o n.º 2 do artigo 114.º exclui da aplicação do n.º 1 do artigo 114.º. Uma dessas exclusões diz respeito às "*disposições fiscais*". Tal aponta para o artigo 115.º como uma base jurídica adequada a escolher para a medida proposta.

Quanto à questão de incluir ou não o artigo 136.º TFUE como base jurídica, haveria que aplicar os critérios para bases jurídicas múltiplas, ou seja, haveria que identificar um segundo objetivo ou componente nos termos do artigo 136.º TFUE que se encontrasse indissolúvelmente ligado ao primeiro e com o mesmo valor. A proposta não contém quaisquer medidas específicas àqueles EM cuja divisa é o euro, tendo em vista assegurar o funcionamento correto da União Económica e Monetária. Acresce que os procedimentos previstos nos artigos 121.º e 126.º TFUE são completamente diferentes, sendo assim inconciliáveis com o processo de consulta nos termos do qual o ato em questão foi proposto.

A JURI procedeu à apreciação da questão supra na sua reunião de 26 de janeiro de 2012. Nessa reunião decidiu, em conformidade, por 22 votos a favor com uma abstenção¹⁴¹, recomendar como base jurídica adequada para a proposta de diretiva do Conselho relativa a uma MCCCIS o artigo 115.º TFUE, e que o artigo 136.º TFUE não seja incluído como base jurídica.

5.8. Relatório da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários e resolução legislativa do PE

A ECON é a comissão responsável pela União Económica e Monetária, pela regulamentação dos serviços financeiros, pela livre circulação de capitais e de pagamentos, pelas políticas relativas à fiscalidade e à concorrência e pelo sistema financeiro internacional.

No âmbito deste procedimento legislativo, a ECON emite um relatório tendo em conta o parecer da IMCO e da JURI, sendo depois debatido e votado no PE resultando numa resolução legislativa¹⁴².

¹⁴¹ Estiveram presentes na votação os seguintes deputados: Klaus-Heiner Lehne (Presidente), Raffaele Baldassarre (Vice-Presidente), Evelyn Regner (Vice-Presidente), Sebastian Valentin Bodu, Marielle Gallo, Eva Ortiz Vilella, Tadeusz Zwiefka, Françoise Castex, Lidia Joanna Geringer de Oedenberg, Antonio Masip Hidalgo, Bernhard Rapkay, Alexandra Thein, Diana Wallis, Cecilia Wikström, Jiří Maštálka, Francesco Enrico Speroni, Dimitar Stoyanov, Jean-Marie Cavada, Vytautas Landsbergis, Kurt Lechner, Dagmar Roth-Behrendt, Jan Philipp Albrecht, Eva Lichtenberger.

¹⁴² Neste caso, a Resolução Legislativa do Parlamento Europeu, P7_TA/2012/135/P7 de 19 de abril de 2012, relator Marianne Thyssen.

A 09 de novembro de 2011, a ECON emitiu um projeto de relatório onde foi feita uma primeira abordagem à proposta de diretiva sem ainda ter em conta os pareceres da IMCO e da JURI que só posteriormente viriam a emitir o seu parecer.

Seria a 29 de março de 2012 que a ECON emitira o seu relatório¹⁴³, agora considerando os pareceres suprarreferidos. Neste relatório, a ECON acolhe favoravelmente a proposta da Comissão com algumas alterações convidando a Comissão a alterar a sua proposta no mesmo sentido, nos termos do n.º 2 do artigo 293.º do TFUE.

No relatório é feita uma exposição do conteúdo da proposta onde a ECON revela satisfação com o conteúdo da mesma, exibindo depois a posição da relatora que considera que a MCCCIS constitui um instrumento indispensável para, por um lado, realizar o mercado interno europeu e, por outro lado, alcançar a integração económica europeia que é necessária para a estabilidade da zona euro e inúmeras as principais vantagens da MCCCIS:

- i. Maior transparência fiscal, que tornará o sistema fiscal mais equitativo e eficaz;
- ii. Redução dos custos de execução e da burocracia, o que fará melhorar as perspetivas de crescimento das empresas com atividades transfronteiras, tornando a UE mais atraente para os investidores estrangeiros e promovendo a acessibilidade do mercado interno para as empresas que ainda não operam a nível transfronteiras;
- iii. Expectativa de que as decisões de repartição no mercado interno passem a ser tomadas mais à luz de considerações sociais e económicas de carácter neutral em termos fiscais do que acontece atualmente;
- iv. Redução de dois tipos de problemas fiscais: a evasão fiscal e a fraude, por um lado, e a dupla tributação, por outro.

Quanto à faculdade da aplicação da MCCCIS, a relatora propõe um plano faseado que torne o sistema MCCCIS obrigatório após um breve período de transição, nos seguintes termos:

¹⁴³ Relatório da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários, A7/2012/80 de 29 de março de 2012, relator Marianne Thyssen

- i. Durante a primeira fase, o sistema MCCCIS aplicar-se-ia às sociedades europeias e às sociedades cooperativas europeias que, pela sua natureza, operam em diversos países (após 2 anos);
- ii. após 5 anos, o sistema MCCCIS seria obrigatório para todas as sociedades, exceção feita às PME. A fim de determinar o que é uma PME, seria de aplicação a Recomendação da Comissão 2003/361/EC;
- iii. uma vez chegado o momento de a Comissão Europeia avaliar a aplicação da diretiva, cumpre examinar se é desejável, útil ou necessário tornar o sistema MCCCIS igualmente obrigatório para as PME e, se for caso disso, elaborar uma proposta de alteração da presente diretiva.

Como se tem vindo a demonstrar ao longo deste capítulo, todas os intervenientes são extremamente cuidadosos em matéria de harmonização das taxas de imposto das sociedades e este relatório não foi indiferente. Apesar de ver vantagens na aproximação das taxas (com valores mínimos ou uma gama limitada), a relatora reconhece que não é verdadeiramente necessário para o funcionamento adequado do mercado interno e que a altura não é a mais indicada, propondo que a questão das taxas seja referida na cláusula de revisão.

Na proposta de alteração 19 e 34, é sugerida a criação de um fórum ao qual as sociedades e os EM possam submeter questões e litígios atinentes à MCCCIS e o qual deverá fornecer orientações às sociedades e aos EM.

Quanto à fórmula da repartição (artigo 86.º, n.º 1), é notória a preocupação em garantir a certeza jurídica, previsibilidade, e que seja economicamente pertinente e justa. Para tal, a relatora propõe que os fatores mão de obra e ativos passe a ter uma ponderação de 45% cada um e o fator vendas, uma ponderação de 10%. No relatório é referido que esta ponderação dos fatores se afigura uma solução mais razoável por dois motivos:

- i. Garantiria que o sistema MCCCIS não se desvie demasiado do princípio internacionalmente aceite de atribuir direitos últimos no domínio da fiscalidade ao Estado de origem; e

- ii. asseguraria que os pequenos e médios EM com mercados internos limitados não sejam confrontados com desvantagens desproporcionadas na repartição da matéria coletável.

Texto da Comissão

$$\text{Quota-parte A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Vendas}^A}{\text{Vendas}_{\text{Grupo}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Salários}^A}{\text{Salários}_{\text{Grupo}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{N.º de empregados}^A}{\text{N.º de empregados}_{\text{Grupo}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Ativos}^A}{\text{Ativos}_{\text{Grupo}}} \right) * \text{Mat. colect. consol.}$$

Alteração

$$\text{Quota-parte A} = \left(\frac{1}{10} \frac{\text{Vendas}^A}{\text{Vendas}_{\text{Grupo}}} + \frac{9}{20} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Salários}^A}{\text{Salários}_{\text{Grupo}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{N. de empregados}^A}{\text{N.º de empregados}_{\text{Grupo}}} \right) + \frac{9}{20} \frac{\text{Ativos}^A}{\text{Ativos}_{\text{Grupo}}} \right) * \text{Mat. colect. consol.}$$

Refere a relatora que os três fatores da proposta são difíceis de manipular e são indicadores dos lucros. O fator trabalho é corretamente dividido em custos salariais e quantidade de pessoal, já que isto, em termos gerais, compensa o impacto das diferenças a nível salarial entre os EM. A fim de conciliar os vários pontos de vista sobre o fator “volume de negócios”, a relatora reduziu, por via de um compromisso, o peso deste fator na chave de repartição, sem, contudo, o suprimir. Pelas razões supramencionadas, é:

- i. por um lado, desejável manter os três fatores;
- ii. por outro lado, o peso relativo destes fatores deve ser novamente examinado de modo circunstanciado visando lograr um resultado que seja economicamente pertinente e, ao mesmo tempo, equitativo do ponto de vista orçamental.

A fórmula de repartição já é utilizada noutros países, nomeadamente Canadá e Estados Unidos da América (EUA), embora com algumas diferenças entre esses países e o estipulado pela CE. No Canadá, a fórmula é constituída por dois fatores (vendas e trabalho) e todas as suas províncias utilizam as mesmas definições quanto à matéria coletável comum, quanto à tributação das sociedades e quanto aos fatores de repartição (Moiche & González, 2008; Petutschnig, 2012)¹⁴⁴.

¹⁴⁴ *Apud.* (Castro, 2015, p. 7)

Nos EUA, a repartição é efetuada através de três fatores (vendas, trabalho ou mão de obra e ativos) e nem todos os Estados utilizam a mesma fórmula, inclusive cada Estado impõe as suas regras fiscais (Petutschnig, 2012; Cline, Neubig, Phillips & Walsh, 2010)¹⁴⁵.

Como se pode verificar, a opção passa pela fórmula de repartição adotada pelos EUA, embora com algumas diferenças, principalmente quanto ao facto de na UE ter de haver um conjunto de regras harmonizadas entre os EM e a fórmula de repartição ser igual para todos eles.

5.9. Comunicação da Comissão em resposta ao parecer do PE

A 30 de maio de 2012 a Comissão pronunciou-se em comunicado sobre a resolução legislativa do PE (P7-TA-2012-0135).

A Comissão refere que não irá apresentar uma proposta modificada, mas compromete-se a defender o espírito das alterações do PE que considera aceitáveis durante as negociações com o Conselho.

Na comunicação acaba também por revelar que as discussões técnicas com o Conselho estão focadas no modo de calcular a base do imposto e que é prematuro especular sobre uma data previsível de aplicação da proposta.

Quanto às alterações propriamente ditas adotadas pelo PE, a Comissão começa por referir que aceita parte das alterações, nomeadamente a 1, 4, 5, 11, 17, 18, 23, 24, 25 e 33. Analisemos algumas dessas alterações rejeitadas:

A Comissão rejeitou as alterações 14, 21 e 22 relativas ao carácter obrigatório da MCCCIS numa primeira fase para as sociedades europeias e as sociedades cooperativas europeias e numa segunda fase aplicar-se-ia obrigatoriamente às restantes sociedades excetuando as micro, pequenas e médias empresas. Justifica a rejeição com o facto de a obrigatoriedade modificar fundamentalmente a proposta e afirma que um regime compulsório também introduziria um ônus significativo ao obrigar as empresas com atividades puramente domésticas a arcar com os custos da mudança para outro sistema tributário.

Quanto à fórmula da repartição, refere a Comissão que rejeita as alterações 16, 30 e 31 reforçando a ideia de que a igual ponderação dos três fatores é a solução mais apropriada e menos vulnerável a manipulações. Ela cria um balanço justo entre os Estados de origem e

¹⁴⁵ (Castro, 2015, p. 7)

de destino sendo que ao Estado de origem são garantidos 2/3 do peso total o que reflete o princípio de atribuir um direito primário de tributação ao Estado de origem (como sugerido nas conclusões do Comité ECON). Conclui referindo que não há evidência econômica que sugira que um peso de 10% para o fator vendas seja uma opção melhor em comparação com a proposta.

Relativamente à proposta de criação de um fórum ao qual as sociedades e os EM possam submeter questões e litígios atinentes à MCCCIS e o qual deverá fornecer orientações às sociedades e aos EM (19 e 34), a Comissão rejeita afirmando que a alteração se refere a um “órgão de resolução de litígios” que a Comissão nunca previu criar, uma vez que tal poderia criar um conflito com o artigo 344.º do TFUE.

No que toca à alteração da taxa média de imposto na UE (27 e 29), a Comissão declina as mesmas referindo que aumentar o limiar de isenção para 70% da taxa média de imposto sobre as sociedades, que corresponde a uma taxa de 17,5%, geraria inevitavelmente argumentos, a nível político, sobre uma taxa mínima de imposto sobre as sociedades na UE. Na explicação a Comissão refere mesmo que a proposta da MCCCIS se destina apenas a abordar as regras de cálculo da matéria coletável do imposto sobre as sociedades e não incide nas taxas de imposto.

Uma vez que as restantes propostas de alteração são de natureza técnica, a Comissão rejeita as mesmas (2, 3, 8, 9, 12, 13, 15, 26, 28, 32, 35, 36 e 38), não sem apresentar a devida justificação que em boa parte resume-se ao receio de serem mal interpretadas ou por desfigurar o espírito pretendido na proposta de diretiva.

5.10. Relatório ECOFIN ao Conselho Europeu sobre questões fiscais

O Conselho ECOFIN (Assuntos Económicos e Financeiros) é responsável pela política da UE em três domínios fundamentais: política económica, questões de fiscalidade e regulamentação dos serviços financeiros¹⁴⁶.

A 25 de junho de 2013 ECOFIN apresentou um relatório¹⁴⁷ ao Conselho Europeu sobre várias questões fiscais elaborado pelo Grupo de Alto Nível do Conselho para as Questões Fiscais.

¹⁴⁶ Conselho da União Europeia, <https://www.consilium.europa.eu/pt/council-eu/configurations/ecofin/>.

¹⁴⁷ Relatório ECOFIN 11507/13 de 25 de junho de 2013.

Em 15 de janeiro de 2013, a Presidência Irlandesa efetuou a primeira reunião sobre a proposta e efetuou, em princípios de fevereiro, reuniões bilaterais com todos os EM e a Croácia, em que os EM expuseram os seus pontos de vista sobre a melhor maneira de fazer avançar a proposta, por forma a que a Presidência pudesse propor o modo de prosseguir os trabalhos técnicos sobre este dossier.

A Presidência elaborou um relatório de síntese (doc. 7830/13 FISC 60) sobre os resultados das reuniões bilaterais, que constituiu a base de um debate de orientação no Grupo de Alto Nível sobre fiscalidade, em 13 de março. O relatório observava que:

"Uma esmagadora maioria de delegações manifestou uma clara preferência por que os debates fossem conduzidos passo a passo, concentrando-se em primeiro lugar em questões geralmente relacionadas com o cálculo da matéria coletável. Os trabalhos técnicos sobre os elementos relativos à consolidação poderão ser considerados adequados a seu tempo. Um pequeno número de delegações mostrou-se favorável a uma abordagem diferente dos trabalhos."

Em 13 de março, o Grupo de Alto Nível manifestou um apoio sem reservas ao relatório de síntese da Presidência e acordou em que:

- i. os trabalhos sobre a proposta se deveriam centrar numa abordagem por etapas;
- ii. a primeira etapa se deveria centrar nas questões relacionadas com a matéria coletável;
- iii. a questão da consolidação deveria ser abordada numa segunda etapa, quando os trabalhos sobre a matéria coletável estivessem suficientemente avançados;
- iv. a proposta ainda não estava pronta para um debate político;
- v. e convidou a Presidência a dar início à tarefa de redigir um texto de compromisso nessa base.

Em 27 de março, a Presidência difundiu um roteiro que introduziu uma abordagem em duas fases: os primeiros cinco blocos (questões gerais, elementos essenciais da base comum, questões relativas à luta contra a evasão fiscal, questões internacionais e questões operacionais) seriam abordados numa primeira etapa, deixando o último bloco (consolidação e repartição) para uma segunda etapa, designadamente quando os trabalhos sobre a matéria coletável comum do imposto estiverem suficientemente avançados.

Em 2 de maio, a Presidência difundiu um texto de projeto de compromisso (9180/13), que abrange os Capítulos II a VII e o artigo 80.º da proposta, tendo a análise desse texto de compromisso sido iniciada na reunião do Grupo de 24 de maio. Os debates técnicos relacionados com esse texto de compromisso deverão prosseguir de acordo com o "roteiro" acordado no Grupo de Alto Nível.

5.11. Comunicação da Comissão ao PE e ao Conselho. Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na UE

Em 17 de junho de 2015, a Comissão dirige uma comunicação ao PE e ao Conselho intitulado de *“Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários”*¹⁴⁸ enaltecendo a necessidade de rever o quadro do imposto sobre as sociedades na UE relançando a proposta de diretiva quanto a uma MCCCIS.

O documento faz referência ao trabalho desenvolvido a nível internacional, afirmando que a OCDE está a trabalhar sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros (*Base Erosion and Profit Shifting* - projeto BEPS), a fim de colmatar as lacunas que facilitam a elisão e de encontrar soluções para os atuais desafios fiscais, incluindo os suscitados pela economia digital pelo que UE deve basear-se nestas reformas internacionais, e estudar a melhor forma de integrar os resultados do projeto BEPS a nível da UE¹⁴⁹.

As soluções da UE para aplicar as medidas do projeto BEPS da OCDE e iniciativas antielisão suplementares devem manter uma forte tónica na prevenção da transferência dos lucros gerados na UE para outros países sem serem tributados no território da UE.

A Comissão refere que é necessária uma nova abordagem da tributação das empresas na UE para alcançar o objetivo de uma tributação mais justa e eficiente e para lutar eficazmente contra a elisão fiscal das empresas através da prossecução dos seguintes objetivos:

- i. Restabelecer a ligação entre a tributação e o local onde se realiza a atividade económica;

¹⁴⁸ COM(2015) 302 final e SWD(2015) 121 final de 17 de junho de 2015.

¹⁴⁹ Vide anexo 4 do documento de trabalho dos serviços da Comissão, SWD(2015) 121 final, no que se refere às ligações com o projeto BEPS da OCDE.

- ii. Assegurar que os EM possam avaliar corretamente as atividades das empresas sob a sua jurisdição;
- iii. Criar um ambiente do imposto sobre as sociedades na UE competitivo e favorável ao crescimento, de que resulte um setor empresarial mais resistente, em consonância com as recomendações formuladas no âmbito do Semestre Europeu;
- iv. Proteger o Mercado Único e garantir uma forte abordagem da UE para questões externas associadas à tributação das empresas, incluindo medidas para a aplicação do projeto BEPS da OCDE, para lidar com jurisdições fiscais não cooperantes e para aumentar a transparência fiscal;

Analisemos agora os cinco domínios de ação prioritários desenvolvidos pela Comissão a fim de atingir os objetivos suprarreferidos:

- i. *MCCCIS, uma solução holística para a transferência de lucros.*

A MCCCIS, proposta pela Comissão em 2011, poderia constituir um instrumento extremamente eficaz para concretizar os objetivos de tributação mais eficaz e mais justa. Tendo em conta as vantagens que a MCCCIS pode oferecer (já elencadas ao longo desta dissertação) e tendo em conta as observações dos EM, das empresas e de outras partes interessadas, a Comissão decidiu relançar a MCCCIS com o objetivo de a reforçar para que esta responda aos desafios atuais no domínio da tributação das empresas.

As principais alterações serão as seguintes:

- a. Tornar a MCCCIS obrigatória. Como vimos, a COM(2011) 121 visava uma MCCCIS facultativa. Tal limitaria a sua eficácia como instrumento para evitar a transferência de lucros, já que é pouco provável que as empresas multinacionais que minimizam os seus lucros tributáveis através de um planeamento fiscal agressivo optem pela MCCCIS. Assim, a Comissão compromete-se a trabalhar numa proposta destinada a tornar a MCCCIS obrigatória, pelo menos, para as empresas multinacionais.
- b. Desenvolver uma abordagem faseada para a aplicação da MCCCIS. A Comissão defende uma abordagem faseada para chegar a acordo sobre os diferentes elementos da MCCCIS. A consolidação foi o aspeto mais difícil nas negociações dos EM sobre

a MCCCIS. Por conseguinte, a Comissão irá propor que os trabalhos sobre a consolidação sejam adiados até depois de a matéria coletável comum ter sido acordada e implementada. O principal objetivo deveria consistir em garantir uma matéria coletável comum do imposto. A Comissão apresentará uma nova proposta legislativa, ajustando a matéria coletável, introduzindo o elemento obrigatório e prevendo uma abordagem por fases para a MCCCIS. Tal inclui, inicialmente, um elemento de compensação transfronteiriça de prejuízos, até a consolidação ser reintroduzida numa fase posterior.

ii. *Assegurar a tributação efetiva no local onde são gerados os lucros*

A ideia principal a reter é a de que as empresas que beneficiam do Mercado Único e aí geram lucros devem pagar o imposto sobre os lucros na UE, no local de atividade. Todavia, algumas empresas exploram as divergências nas disposições fiscais nacionais para transferir os lucros. Transferem lucros do local onde são gerados para os EM com baixas taxas de tributação e regimes preferenciais, e para países terceiros, sem qualquer ligação ao local onde o valor é criado.

Com base na legislação atual de imposto sobre o rendimento das sociedades¹⁵⁰, um EM pode ser impedido de tributar os rendimentos das sociedades quando se deslocam para outro EM. Há um crescente apelo por parte do PE, dos EM e das partes interessadas para abordar esta questão e garantir que os lucros gerados na UE são tributados no local onde as atividades se realizam. Tal reflete os debates em curso a nível internacional no contexto do projeto BEPS da OCDE.

- a. Aplicar a tributação mais perto de onde são gerados os lucros e garantir uma tributação efetiva dos lucros. Uma MCCCIS em pleno exercício pode fazer uma diferença significativa ao reforçar a ligação entre a tributação e o local onde são gerados os lucros. A Comissão considera importante que enquanto a nova proposta estiver em elaboração, o trabalho deve continuar no âmbito da proposta atualmente sobre a mesa do Conselho sobre alguns aspetos internacionais da matéria coletável

¹⁵⁰ Diretiva 2011/96/UE do Conselho de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes e Diretiva 2003/49/CE do Conselho de 3 de junho de 2003 relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes.

comum que estejam relacionadas com o projeto BEPS. A comissão dá como exemplo a adaptação da definição de “estabelecimento estável”, por forma a que as empresas não possam evitar artificialmente uma «presença tributável» em EM onde têm atividade económica¹⁵¹, e melhorar as regras sobre as sociedades estrangeiras controladas¹⁵², que garantam que sejam efetivamente tributados os lucros depositados em países com baixa tributação ou sem ela.

Pretende-se garantir uma abordagem coerente da UE para aplicar as novas normas internacionais decorrentes do projeto BEPS da OCDE, que proporciona consistência para as empresas e evita uma abordagem fragmentada no Mercado Único.

A Comissão compromete-se igualmente a estudar o modo de assegurar que a legislação da UE sobre a tributação das empresas, destinada a evitar a dupla tributação, não conduza inadvertidamente, a uma dupla não-tributação.

- b. A melhoria do quadro regulamentar da UE em matéria de preços de transferência. O projeto BEPS da OCDE pretende emitir orientações com vista a reequilibrar os resultados dos preços de transferência em consonância com a criação de valor. No entanto, essas orientações serão bastante abrangentes para refletir as necessidades do maior número de membros da OCDE/G20.

Por conseguinte, a Comissão tenciona começar os trabalhos com os EM e as empresas para assentar essas regras e desenvolver mais a sua aplicação concreta e coordenada ao nível da UE, refletindo a realidade económica do Mercado Único

- iii. *Medidas adicionais para melhorar o ambiente fiscal das empresas*

Uma maior coordenação entre os EM em matéria de política fiscal, juntamente com medidas destinadas a reduzir os encargos administrativos, custos de conformidade e os obstáculos fiscais no Mercado Único, permitiriam gerar um ambiente mais favorável para as empresas na EU.

¹⁵¹ As alterações da definição de estabelecimento estável estão a ser desenvolvidas a nível internacional, a fim de evitar a elisão artificial do estatuto de estabelecimento estável em relação à erosão da base tributável e à transferência de lucros, nomeadamente através da utilização de acordos de comissionista e de isenções de atividade específica.

¹⁵² A nível internacional, estão em curso trabalhos para abordar a erosão da base tributável e a transferência de lucros utilizando regras de sociedade estrangeira controlada (*controlled foreign company - CFC*). Muitos países já têm regras CFC, mas estas regras nem sempre contrariam globalmente a BEPS.

A MCCCIS, conforme proposta pela Comissão, constituiria um grande passo no sentido de um melhor ambiente fiscal para as empresas. No entanto, se a consolidação deve ser adiada na primeira fase da nova abordagem da MCCCIS, outras iniciativas devem melhorar o enquadramento fiscal da UE para as empresas e os investidores. A Comissão tenciona proceder a duas novas iniciativas importantes a este respeito:

- a. Permitir a dedução dos prejuízos transfronteiriços. A Comissão entendeu que até à introdução da plena consolidação da MCCCIS, as entidades do grupo devem ser capazes de compensar os lucros e as perdas que efetuarem nos diferentes EM. Tal facto eliminaria um importante obstáculo fiscal no Mercado Único para as empresas, permitindo-lhes temporariamente a dedução de prejuízos transfronteiriços a fim de pagarem impostos sobre os seus lucros líquidos na UE.

Para garantir que um EM não suporte definitivamente o ónus de perdas incorridas noutra EM, haveria um mecanismo de recuperação dessas perdas logo que a entidade do grupo tenha novamente lucros. A Comissão fez questão de registar a sua intenção de incluir esta iniciativa como uma das fases na sua proposta revista sobre a MCCCIS.

- b. Melhorar os mecanismos de resolução de litígios em matéria de dupla tributação. A matéria coletável comum na proposta de MCCCIS eliminaria o risco de dupla tributação na UE. No entanto, até que esta seja acordada, são necessárias outras soluções. A maior parte dos EM tem tratados fiscais bilaterais entre si para evitar a dupla tributação no momento em que esta ocorra, e os procedimentos existentes para resolver litígios são longos, dispendiosos e nem sempre alcançam um acordo. A Convenção de Arbitragem multilateral, acordada entre os EM para resolver litígios entre os EM, prevê isenções. O âmbito de aplicação da Convenção de Arbitragem está limitado a litígios em matéria de preços de transferência, e não existe qualquer possibilidade de recurso no que se refere à interpretação da regulamentação.

A Comissão pretende aperfeiçoar os atuais mecanismos de resolução de litígios em matéria de dupla tributação na UE que passa por criar uma abordagem coordenada a nível da UE para a resolução de litígios. Este trabalho irá debruçar-se sobre a questão de saber se o âmbito de aplicação da Convenção de Arbitragem deve

ser alargado na União e se a sua transformação num instrumento da UE seria mais eficaz para melhorar o funcionamento do Mercado Único.

iv. *Novos progressos em matéria de transparência fiscal*

A Comissão conferiu uma grande prioridade à melhoria da transparência fiscal no Mercado Único e já apresentou uma série de iniciativas importantes para este fim. Em especial, a proposta para a troca automática de informações relativas a acordos fiscais prévios transfronteiriços, apresentada em março de 2015, permitirá assegurar uma maior abertura e cooperação entre autoridades fiscais e ajudar os governos a protegerem melhor as suas matérias coletáveis.

i. *Instrumentos da UE para coordenação*

A cooperação entre os EM é um elemento fundamental para combater a elisão fiscal e o planeamento fiscal agressivo. A legislação da UE prevê a cooperação administrativa entre as autoridades fiscais dos EM e estabelece uma série de instrumentos para as ajudar a cooperar no domínio da recolha de receitas. A Comissão considera que a utilização eficiente desses instrumentos é atualmente insuficiente e que os EM podem tirar vantagem da sua melhor exploração.

Podemos concluir que o a médio e longo prazo, a versão revista da proposta MCCCIS oferecerá um forte instrumento para estabelecer uma tributação justa, previsível e eficiente das sociedades na UE, incluindo o objetivo final de consolidação que só se materializará se os EM estiverem empenhados e investirem suficientemente na nova proposta. Os trabalhos irão evoluir para ter em conta o contributo do PE, as contribuições das outras instituições da UE e das partes interessadas, e resultados da iniciativa BEPS da OCDE.

5.12. Ponto de situação emitido pelo Conselho ao Comité de Representantes

Permanentes

O Conselho apresentou em 01 de dezembro de 2015 um ponto de situação sobre a proposta de diretiva do Conselho relativa a uma MCCCIS ¹⁵³ que incluiu uma série de disposições destinadas a reduzir as oportunidades de planeamento tributário agressivo por

¹⁵³ Nota do Conselho da União Europeia, 14509/15 de 01 de dezembro de 2015 e 3435ª Reunião do Conselho Doc. 15068/15 de 08 de dezembro de 2015.

grupos empresariais. Como tal, está ligada a esforços mais recentes da OCDE para tratar do fenômeno da erosão da base tributária e transferência de lucros (BEPS). O plano de ação da OCDE para BEPS, lançado em julho de 2013, visa enfrentar os desafios existentes num mundo globalizado, que resultam da interação de legislações nacionais fiscais diferentes e descoordenadas, garantindo assim que os lucros são tributados no lugar onde são realizadas as atividades económicas que os geram e onde o valor é criador. Este plano recebeu o apoio tanto do Conselho Europeu como do G20.

Neste contexto, a presidência lançou uma discussão sobre uma possível divisão da proposta, centrando os debates, em primeiro lugar, nos aspetos internacionais anti-BEPS da proposta MCCCIS, alguns dos quais estavam, no entanto, diretamente relacionados com os trabalhos em curso no âmbito do Plano de ação BEPS da OCDE:

- i. definição de estabelecimento estável;
- ii. regras relativas às sociedades estrangeiras controladas;
- iii. cláusula *switch over*;
- iv. regra geral antiabuso;
- v. regras de tributação à saída;
- vi. regras da limitação dos juros; e
- vii. (eventualmente) regras relativas às assimetrias híbridas.

A divisão permitiria uma implementação rápida, coerente e coordenada na UE das recomendações da OCDE, divulgada em outubro de 2015.

A Comissão anunciou a sua intenção de relançar o projeto MCCCIS através de novas propostas legislativas comprometendo-se a apresentar um pacote de medidas anti-BEPS no início de 2016, com base no trabalho realizado por um grupo de trabalho do Conselho sobre os aspetos internacionais anti-BEPS.

6. O relançamento da proposta de diretiva relativa a uma MCCCIS

O relançamento da proposta de MCCCIS está no centro da já analisada comunicação COM(2015) 302 da Comissão sobre um plano de ação para um sistema de

tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia, adotado em 17 de junho de 2015. A 25 de outubro de 2016, a Comissão anuncia¹⁵⁴ a intenção de rever a tributação das empresas no mercado único, promovendo um sistema de tributação das sociedades justo e favorável ao crescimento. A MCCCIS, reajustada no âmbito de um pacote mais vasto de reformas no domínio da tributação das sociedades, permitirá que as empresas exerçam as suas atividades no mercado único de forma mais fácil e menos onerosa e constituirá um poderoso instrumento de luta contra a elisão fiscal.

Analisando tudo o que foi referido até ao momento e após alguns anos de discussões técnicas no Conselho, podemos concluir que a proposta inicial para uma MCCCIS era de facto bastante ambiciosa e de difícil adoção numa única fase. De facto, verificou-se que alguns aspetos da proposta como a consolidação, geraram muito mais debate e discussão do que outros, atrasando assim a implementação destes. Além disso, ficou claro que a proposta original precisava ser ajustada para ser verdadeiramente eficaz no combate à evasão fiscal e para responder a outros desafios como por exemplo a necessidade de incentivar a investigação e desenvolvimento (I&D). A proposta relançada para uma MCCCIS incluiria também regras destinadas a abordar algumas das ações prioritárias da iniciativa da OCDE sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS). A ideia de relançar a MCCCIS recebeu o apoio de várias sociedades, EM e do PE¹⁵⁵.

O tema de uma tributação justa das empresas passou para o primeiro plano da agenda internacional no contexto da crise financeira global e das numerosas revelações de escândalos financeiros, como o *Luxleaks* e os *Panama Papers*. A luta contra a elisão fiscal resultou na adoção da iniciativa da OCDE sobre BEPS. Na UE, as recomendações BEPS foram aplicadas, nomeadamente, através do pacote antielisão fiscal (ATAD 1), adotado em meados de 2016, e da legislação ATAD 2, sobre assimetrias híbridas, adotada no princípio deste ano, bem como da legislação relativa à troca de informações sobre decisões fiscais antecipadas (DAC4) e aos relatórios por país (DAC5)

¹⁵⁴ Comunicado de imprensa da Comissão Europeia, IP/16/3471 de 25 de outubro de 2016, Comissão propõe importante reforma do imposto sobre as sociedades para a EU.

¹⁵⁵ O relançamento da MCCCIS foi, em geral, bem-recebido por todos os grupos de partes interessadas. O apoio foi mais forte entre as ONG, os particulares e outros participantes na consulta, mas também entre empresas, em especial entre as PME. As ONG, as PME e os particulares estão também fortemente a favor de tornar a MCCCIS (parcialmente) obrigatória, ao passo que as grandes empresas estão contra. Por outro lado, uma clara maioria das partes interessadas mostrou-se a favor da criação de um sistema de «opt-in» para a MCCCIS. As empresas, pequenas e grandes, também apoiaram, em grande medida, um tratamento favorável da I&D e a proposta para combater a distorção dívida-capital próprio com uma dedução para capital próprio no âmbito do relançamento. Cfr. SWD(2016) 342.

A MCCCIS é uma peça essencial em falta na construção de um verdadeiro mercado interno e na luta contra a elisão fiscal e é sinónimo de segurança fiscal, quadro regulamentar claro e estável e regras fortes antielisão fiscal, incluindo a abolição dos preços de transferência.

7. O procedimento legislativo das propostas de diretiva COM(2016) 683 e COM(2016) 685

Tal como na proposta de diretiva COM(2011) 121, os dois novos projetos de diretivas COM(2016) 683 e COM(2016) 685¹⁵⁶, tratam de fiscalidade, razão pela qual as diretivas terão de ser adotadas pelo processo legislativo especial, que requer a votação por unanimidade no Conselho da UE, após consulta ao PE.

Tendo em conta o que acabámos de referir e tal como foi feito anteriormente para a COM(2011) 121, iremos agora traçar a fita de tempo dos eventos e documentos relevantes para este processo legislativo que serão alvo de discussão a jusante:

25/10/2016	Início do processo legislativo especial – consulta do PE (CNS 2016/336 e CNS 2016/337) com fundamento no art.º 115 do TFUE, com consulta obrigatória do CESE e do PE e são publicadas as propostas de diretiva COM(2016) 683 e COM(2016) 685 ¹⁵⁷ , acompanhadas de dois documentos de trabalho dos serviços da comissão com uma avaliação do impacto ¹⁵⁸ .
06/12/2016	3506 ^a reunião do Conselho (ECOFIN) ¹⁵⁹ .
23/05/2017	3543 ^a reunião do Conselho (ECOFIN) ¹⁶⁰ .

¹⁵⁶ De agora em diante, proposta MCCCIS e proposta MCCIS, respetivamente.

¹⁵⁷ Da responsabilidade de Pierre MOSCOVICI, Comissário Europeu para os Assuntos Económicos e Financeiros, Fiscalidade e União Aduaneira,

¹⁵⁸ SWD(2016) 341 e SWD(2016) 342 de 26 de outubro de 2016.

¹⁵⁹ Comunicado do Conselho, 15205/16 de 06 de dezembro de 2016.

¹⁶⁰ Comunicado do Conselho, 9581/17 de 23 de maio de 2017

13/07/2017	A Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários emite os Projetos de Relatório ¹⁶¹ .
13/09/2017	A Comissão de Assuntos Jurídicos emite Parecer ¹⁶² (CNS 336).
19/09/2017	A Comissão de Assuntos Jurídicos emite Parecer ¹⁶³ (CNS 337).
20/09/2017	O Comité Económico e Social Europeu emite Parecer ¹⁶⁴ .
01/03/2018	A Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários emite Relatórios ¹⁶⁵
15/03/2018	O PE emite resolução legislativa ¹⁶⁶ .
24/05/2018	A Comissão emite uma comunicação em resposta ao Parecer do PE ¹⁶⁷ .
06/12/2018	Relatório ECOFIN ao Conselho Europeu sobre questões fiscais ¹⁶⁸ .

Elaboração própria

8. Propostas de diretiva COM(2016) 683 e COM(2016) 685

Juntamente com a função antielisão fiscal da MCCCIS, o projeto relançado mantém as suas características como um sistema de tributação das sociedades que facilita o comércio transfronteiras e o investimento no mercado interno. A MCCCIS relançada continuaria a oferecer as vantagens da proposta de 2011 em termos de sujeitar grupos de sociedades com presença tributável em pelo menos um EM a um único conjunto de regras para o cálculo da sua matéria coletável em toda a UE, tornando-os, assim, responsáveis perante uma única

¹⁶¹ Projetos de Relatório da ECON, PE 608.035v01-00 e PE 608.050v01-00 de 13 de julho de 2017.

¹⁶² Parecer da Comissão de Assuntos Jurídicos, PE602.928v04-00 de 13 de julho de 2017, relator Evelyn Regner.

¹⁶³ Parecer da Comissão de Assuntos Jurídicos, PE602.948v03-00 de 19 de julho de 2017, relator Evelyn Regner.

¹⁶⁴ Parecer do Comité Económico e Social Europeu, CESE/2016/2205 de 29 de julho de 2017, relator Michael McLoughlin.

¹⁶⁵ Relatórios da ECON, A8-0051/2018, relator Alain Lamassoure e A8-0050/2018, relator Paul Tang, ambos de 01 de março de 2018.

¹⁶⁶ Resolução Legislativa do PE, T8-0087/2018 e T8-0088/2018 de 15 de março de 2018.

¹⁶⁷ Comunicação da Comissão, SP(2018)242 de 24 de maio de 2018.

¹⁶⁸ Relatório ECOFIN, ST_15082/18, de 06 de dezembro de 2018.

administração fiscal (balcão único). O desagramento fiscal por perdas transfronteiras ainda seria um resultado automático da consolidação e as regras relativas à determinação dos preços de transferência não se aplicariam no seio do grupo, uma vez que a distribuição das receitas de todo o grupo seria realizada através da fórmula de repartição.

De entre as mudanças da proposta relançada, destacam-se as seguintes:

i. *Adoção obrigatória.*

Como vimos, a MCCCIS foi proposta inicialmente como um sistema opcional cujo objetivo primordial era a simplificação do ambiente para as empresas no mercado único, no entanto, foi-se gerando a perceção de que seria improvável que as grandes empresas que beneficiavam das lacunas existentes optassem por este sistema.

A Comissão propõe então uma MCCCIS obrigatória pelo menos para grandes grupos multinacionais, aqueles que têm maior capacidade de tirar partido do planeamento fiscal agressivo, garantindo que as empresas com uma receita global superior a 750 milhões de euros por ano serão tributadas no país onde, de facto, obtêm os seus lucros. As empresas que se situarem abaixo do limiar poderão optar pela MCCCIS, de forma a aproveitar a maior simplicidade, certeza e economia de custos;

ii. *Definição de estabelecimento estável.*

O conceito de um estabelecimento estável, na nova proposta, está próximo da definição de estabelecimento estável pós-BEPS recomendada no Modelo de Convenção Fiscal da OCDE¹⁶⁹. Distinta da proposta de 2011, a definição revista abrange apenas estabelecimentos estáveis situados na União e pertencentes a um contribuinte residente na UE para efeitos fiscais. O objetivo é garantir que todos os contribuintes em causa tenham um entendimento comum e excluir a possibilidade de assimetrias devido a definições divergentes.

¹⁶⁹ Em outubro de 2015 foram publicados os relatórios finais BEPS da OCDE com 15 planos de ação sendo que a temática do estabelecimento estável é tratada na ação 7. Esta ação que visa prevenir o abuso por parte dos sujeitos passivos com o objetivo de evitar a constituição de estabelecimento estável nos Estados onde desenvolvem as suas atividades. Foram propostas alterações ao art.º 5.º, n.º 5 e n.º 6 e respetivos comentários, da CMOCDE. Relativamente ao art.º 5.º, n.º 5.º, foi suprimida a exigência de o agente ter que possuir poderes para concluir contratos em nome da sociedade e estenderam-se as atividades abrangidas. Com a alteração do art.º 5.º, n.º 6 da CMOCDE, no caso de haver atuação exclusiva, ou quase exclusiva, de um agente para uma empresa ou várias empresas, com as quais esteja relacionado, não deve este ser considerado um agente independente. Para mais desenvolvimentos sobre o tema vide (Gouveia, 2016) e OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status action 7: 2015 Final Report, disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>.

iii. *Incentivo ao financiamento das atividades das sociedades através de capitais próprios, aproveitando os mercados em vez de recorrer ao endividamento.*

A MCCCIS aborda o facto de se permitir que as sociedades deduzam os juros que pagam sobre suas dívidas, mas não os custos de capital próprio. Este facto influencia as decisões de financiamento, torna as empresas mais vulneráveis à falência e põe em causa a estabilidade da economia. Por conseguinte, a nova MCCCIS introduz uma «*dedução para o crescimento e o investimento*» (DCI)¹⁷⁰, que dará às empresas benefícios equivalentes para o capital próprio à medida que se endividam. Isto recompensará as empresas pelo fortalecimento de suas estruturas de financiamento e pela entrada no mercado de capitais. Esta iniciativa está de acordo com o plano da Comissão para uma União dos Mercados de Capitais, que procura dar às empresas acesso a fontes alternativas de financiamento mais diversificadas.

Todos os anos, será possível deduzir fiscalmente uma taxa fixa, composta por uma taxa de juro sem risco e por um prémio de risco, do novo capital próprio da empresa. Nas condições do mercado à data do comunicado, essa taxa seria de 2,7 %.

iv. *Regra da limitação dos juros.*

A regra limita a dedutibilidade das despesas com juros (e outras despesas financeiras), a fim de desencorajar práticas de transferência de lucros para países de baixa tributação. A regra visa permitir a dedução integral das despesas com juros (e outras despesas financeiras), na medida em que possam ser compensadas com rendimentos de juros tributáveis (e outros receitas financeiras). O excedente das despesas com juros estará sujeito a restrições de dedutibilidade, a serem determinadas por referência aos rendimentos tributáveis do contribuinte antes dos juros, impostos, depreciação e amortização (EBITDA - *earnings before interest, tax, depreciation and amortisation*).

Exemplo 1

A Sociedade A, emite 10M € em novas ações para investir em novas instalações sendo a taxa de DCI para esse ano 3% (a taxa mudará anualmente). Nesse ano, com a AGI, a sociedade pode deduzir da sua matéria coletável 300.000 € (10M € x 3%).

¹⁷⁰ A MCCCIS, juntamente com uma dedução para o crescimento e investimento, conduziria a um aumento do investimento e do emprego de cerca de 3,4 % e 0,6 %, respetivamente. Ao todo, o crescimento deveria aumentar até 1,2 %. Espera-se que os custos de conformidade diminuam (10 % em termos de tempo e 2,5 % em custos de cumprimento). O custo da criação de uma filial teria uma redução de até 67 %, tornando mais fácil a deslocação das empresas (incluindo as PME) para o estrangeiro. Cfr. SWD(2016) 342

v. *Apoio à inovação através de incentivos fiscais às atividades de Investigação e Desenvolvimento (I&D)*

O projeto contém uma dedução fiscal à escala da UE para as empresas que investem em I&D. O custo total com I&D será 100% dedutível. As empresas com despesas até 20 milhões de euros, no máximo, em I&D terão direito a uma dedução anual adicional de 50 % e a uma dedução adicional de 25 % dos montantes que excedam 20 milhões de euros¹⁷¹. As *startups* para além do direito a deduzir 100 % das suas despesas com I&D, poderão usufruir de uma dedução adicional de 100% desde que essas despesas não excedam 20 milhões de euros e desde que essas pequenas empresas não tenham empresas associadas. Este aspeto deverá impulsionar as empresas jovens e inovadoras, que são uma fonte importante de criação de empregos e ajudam a criar mercados mais dinâmicos e competitivos.

Exemplo 2

Aplicação da dedução:

A sociedade A teve custos de 30M € com I&D num determinado ano. Assim terá direito a:

- a. Deduzir a totalidade dos custos na matéria coletável = 30M €;
- b. Uma dedução adicional de 50% nos primeiros 20M € = 10M €;
- c. Uma dedução adicional de 25% para os restantes 10M € = 2.5M €;
- d. No total, a sociedade irá deduzir 42.5M € na sua matéria coletável, devido aos custos com I&D.

vi. *Aplicação bifásica, uma MCCIS seguida de uma MCCCIS.*

O objetivo da divisão em duas fases visou tornar mais fáceis as negociações com os EM. Uma vez que a consolidação foi o aspeto de maior discórdia, ela seria, numa primeira fase, afastada. A separação da consolidação permitiria agilizar o debate dos aspetos que envolvem a matéria coletável comum e os elementos internacionais de prevenção de evasão fiscal e transferência de lucros que, como já foi referido anteriormente, integram o projeto

¹⁷¹ A COM(2016) 685, p. 10, classifica esta medida como uma “superdedução” para enfatizar a elevada percentagem de dedução.

BEPS da OCDE. Após a conclusão desta primeira fase, estariam reunidas as condições para introduzir a consolidação numa segunda fase.

O Vice-Presidente Valdis Dombrovskis afirmou o seguinte: «*A política fiscal deve apoiar os objetivos de crescimento económico e de justiça social da UE. As propostas hoje apresentadas visam fomentar o crescimento e o investimento, apoiar as empresas e assegurar a equidade. O atual sistema do imposto sobre as sociedades trata mais favoravelmente o financiamento das empresas através de instrumentos de dívida do que o financiamento mediante capitais próprios. Reduzir esta distorção a favor do endividamento em detrimento dos capitais próprios no sistema fiscal constitui um elemento importante do plano de ação para a União dos Mercados de Capitais e sublinha o nosso compromisso para com este projeto.*»¹⁷².

Pierre Moscovici, Comissário responsável pelos Assuntos Económicos e Financeiros, Fiscalidade e União Aduaneira, considera que: «*Com a reformulação da proposta relativa à MCCCIS, respondemos, de uma só vez, às preocupações tantas das empresas como dos cidadãos. As inúmeras conversações que mantive enquanto Comissário responsável pela fiscalidade demonstraram claramente que as empresas necessitam de regras fiscais mais simples em toda a UE. Ao mesmo tempo, temos de prosseguir a nossa luta contra a elisão fiscal, luta essa que está a operar uma verdadeira mudança. Os ministros das Finanças deveriam encarar este pacote ambicioso e oportuno com novos olhos, já que vai permitir a criação de um sistema fiscal sólido para o século XXI.*»¹⁷³.

Uma primeira fase com incidência numa matéria coletável comum do imposto sobre as sociedades manteria o objetivo de simplificar e reduzir as despesas das sociedades que pretendam operar além-fronteiras no mercado único. Verificar-se-ia uma redução de obstáculos fiscais como são os custos de conformidade demasiado elevados pela necessidade de lidar com (até) 28 conjuntos de regras diferentes.

Uma base comum tornaria a tributação das empresas na UE mais transparente e eficiente. Os EM deixariam de ter possibilidade de ocultar elementos da sua matéria coletável suscetíveis de promover uma concorrência fiscal prejudicial e transferência de lucros.

¹⁷² Comunicado de imprensa da Comissão Europeia, IP/16/3471 de 25 de outubro de 2016, “Comissão propõe importante reforma do imposto sobre as sociedades para a EU”.

¹⁷³ *Ibid.*

Nada do que foi referido retira o mérito da aplicação da consolidação que continua a ser um objetivo a longo prazo, pois eliminaria vários obstáculos fiscais às sociedades, bem como certas hipóteses de evasão fiscal, tais como as criadas pelo sistema complexo de preços de transferência.

Outro fator de extrema importância da consolidação é sem dúvida a possibilidade garantida às empresas para compensar os prejuízos num EM com lucros noutro. Significa isto que as perdas que o grupo faz num EM podem ser utilizadas para reduzir os lucros tributáveis noutro EM.

O Plano de Ação abordado anteriormente, estabeleceu algumas medidas para compensar a falta da consolidação a curto prazo, até que a MCCCIS fosse implementada.

Com a compensação de prejuízos transfronteiriços, uma empresa-mãe num EM poderá receber um alívio fiscal temporário por prejuízos de uma filial noutro EM. Isto revela-se particularmente importante para apoiar *start-ups* e expansão dos negócios no mercado único, uma vez que asseguraria que as suas atividades transfronteiriças beneficiariam da compensação de prejuízos como se de uma atividade puramente nacional se tratasse.

Assim que essa filial se tornar rentável, o EM em que a empresa-mãe se encontra estabelecida vai "recapturar" os impostos que aliviou durante a fase de prejuízo. Assim, nenhum EM teria que suportar o encargo a longo prazo de uma empresa não rentável noutro EM.

A compensação transfronteiriça de prejuízos proporcionaria às empresas muitos dos benefícios da consolidação da MCCCIS. A consolidação é um projeto muito mais substancial, que irá alterar fundamentalmente a forma como os lucros e prejuízos das empresas são repartidos entre os EM, com um efeito definitivo sobre as receitas dos EM. A consolidação tem sido um dos aspetos mais controversos da MCCCIS para os EM e por isso será adiada para um futuro próximo. Portanto, a finalidade da compensação dos prejuízos transfronteiriços seria permitir às empresas um sistema básico de alívio fiscal (menos controverso para os EM) até que o objetivo final da consolidação seja alcançado.

As sociedades passam também a utilizar um conjunto único de regras e a trabalhar com as respetivas administrações fiscais nacionais, apresentando uma só declaração fiscal relativa a todas as suas atividades na UE. A MCCCIS permitirá diminuir em 8 % o tempo dedicado anualmente às atividades ligadas à conformidade, ao passo que o tempo necessário

para a criação de uma filial poderá diminuir até 67 %, facilitando o estabelecimento das empresas, incluindo as PME, no estrangeiro¹⁷⁴.

Com a MCCIS, a base comum garantirá que todos os EM permitam a mesma taxa de depreciação de um determinado ativo ou permitam que o mesmo gasto específico seja dedutível. Isto significa que as empresas só terão de se referir a um conjunto de regras ao calcular a matéria coletável e o cálculo será uniforme em toda a UE. A consolidação permitirá a um grupo somar todos os lucros e prejuízos das suas empresas constituintes em diferentes EM, para obter um resultado líquido para toda a UE. Com base neste valor líquido, as regras na base comum serão usadas para decidir o montante final de lucros do grupo que deve ser tributado.

Uma vez estabelecida a base tributável da empresa, os lucros tributáveis da empresa serão repartidos entre os EM em que a empresa opera utilizando uma fórmula de repartição e cada EM pode então tributar a sua parte dos lucros da sociedade à sua taxa nacional.

8.1. Exemplo dos benefícios da MCCIS e MCCCIS

i. Matéria coletável comum do imposto sobre as sociedades

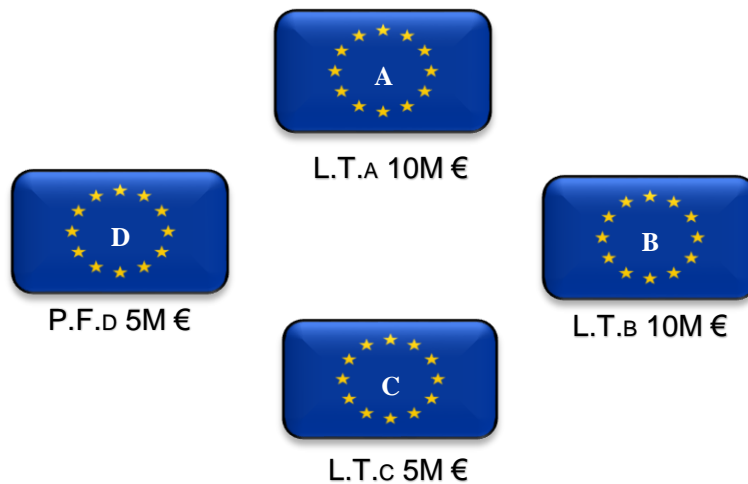
O EM A pode permitir que os ativos sejam depreciados durante 10 anos, para efeitos fiscais, enquanto o Estado B pode permitir apenas cinco anos. Ou o EM A pode permitir que todas as despesas sejam dedutíveis, enquanto no EM B não. Uma base tributável comum para as empresas significaria que estas regras seriam as mesmas em toda a UE, e as empresas só precisariam de fazer os seus cálculos com base num único conjunto de regras tributárias.

Sem consolidação, as sociedades teriam que fazer várias declarações com diferentes cálculos para cada EM onde tem uma presença tributável.

ii. Matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades

Um grupo é constituído pelas empresas A, B, C e D, cada uma num EM diferente.

¹⁷⁴ Comunicado de imprensa da Comissão Europeia, IP/16/3471 de 25 de outubro de 2016, “*Comissão propõe importante reforma do imposto sobre as sociedades para a UE*”.



P.F. – Prejuízo Fiscal
L.T. – Lucro Tributável

As sociedades *A* e *B* têm lucros de 10M € cada;

A sociedade *C* tem lucro de 5M €;

A sociedade *D* tem um prejuízo de 8M €.

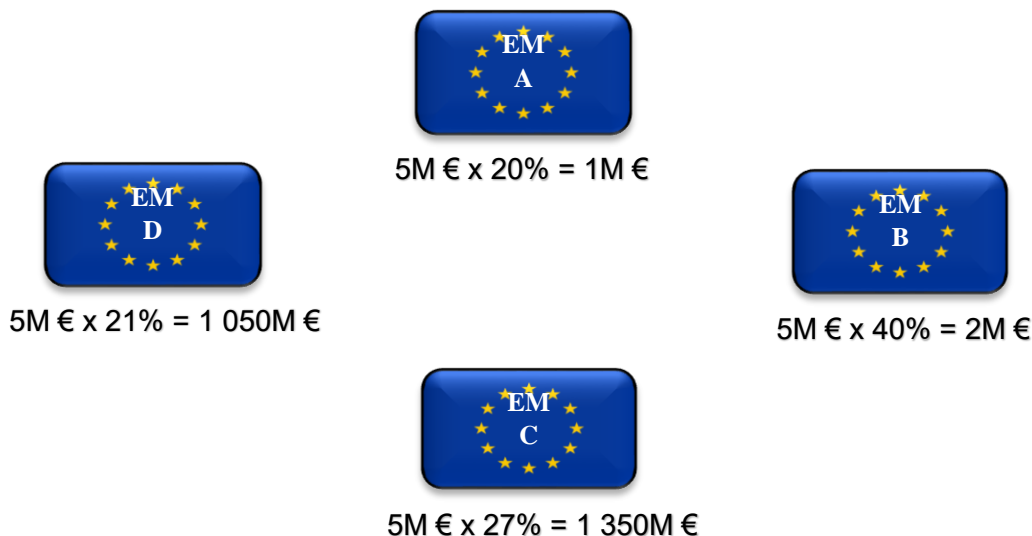
A matéria coletável consolidada (lucro líquido) para este grupo é $A + B + C + D$

$$10M € + 10M € + 5M € - 5M € = 20M €$$

Esta matéria coletável (ou seja, os lucros tributáveis da empresa) seria então repartida entre os Estados em que a empresa tem atividade, de acordo com uma fórmula de repartição que, para o exemplo, vamos assumir que seria uma repartição igualitária:

$$\text{Matéria coletável} = 20M € / 4 = 5M €$$

Agora que a matéria coletável foi distribuída por cada EM em que as sociedades têm atividade, cada EM tributaria a sua parte dos lucros à sua taxa nacional.



8.2. 3506^a e 3543^a reunião do Conselho ECOFIN.

O Conselho ECOFIN¹⁷⁵, aprova a abordagem em duas etapas (MCCIS) e (MCCCIS), frisando que a consolidação fiscal deve ser abordada imediatamente após conclusão da discussão sobre os elementos de uma matéria coletável comum, em particular, nos novos elementos da iniciativa renovada (capítulos I a V).

Além disso, "[o]s EM deverão seguidamente concentrar-se nos restantes elementos da matéria coletável comum (capítulos VI a XI)". No que se refere à proposta MCCCIS, o Conselho acordou em que esta só seria analisada a nível técnico depois de concluídos com êxito os debates sobre a proposta MCCIS.

A Presidência maltesa centrou seguidamente os debates técnicos nos elementos novos da proposta MCCIS, que consistem nas “superdeduções” em relação às despesas com I&D para apoiar a inovação (artigo 9.º), na nova dedução para o crescimento e o investimento destinada a lutar contra as distorções em matéria de financiamento da dívida (artigo 11.º) e no desagravamento fiscal temporário por perdas (artigo 42.º). Surgindo de forma recorrente a questão da combinação adequada de harmonização e flexibilidade no contexto da crescente concorrência internacional, o Conselho ECOFIN procedeu a um debate de orientação nesta matéria a 23 de maio de 2017.

Nessa ocasião, vários ministros apoiaram o objetivo de uma matéria coletável das sociedades tão ampla quanto possível a fim de preservar as receitas fiscais nacionais.

¹⁷⁵ ST 15205/16 de 06 de dezembro de 2016 e ST 9581/17 de 23 de maio de 2017.

8.3. Parecer da Comissão de Assuntos Jurídicos

A 13 e 19 de setembro de 2017, a JURI emitiu parecer quanto às propostas de diretivas COM(2016) 685 e COM(2016) 683¹⁷⁶. De entre as várias recomendações e propostas de alteração, a JURI inclui a necessidade de implementação de normas relativas à matéria coletável comum do imposto sobre as sociedades ser implementada até ao final de 2020.

A fim de combater eficazmente as estruturas de planeamento fiscal agressivo e evitar dois regimes fiscais paralelos, esta JURI considera que a matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades deve ser obrigatória para todas as empresas com um volume de negócios superior a 40 milhões de euros ao invés dos 750 milhões de euros¹⁷⁷ propostos pela Comissão, justificando com o facto de as PME não disporem de recursos para investir em empresas de fachada para transferir artificialmente os seus lucros, estando a ser arrastadas para uma situação de desvantagem competitiva em relação às multinacionais.

A JURI propõe que, tendo em conta a transformação digital no ambiente empresarial, se defina o conceito de estabelecimento comercial digital¹⁷⁸. As empresas que obtenham receitas num EM sem ter um estabelecimento físico nesse EM devem ser equiparadas às empresas que possuem um estabelecimento físico nesse EM. Consequentemente, a MCCCIS deve aplicar-se também às empresas digitais.

Afirma-se ainda como defensora da introdução de uma taxa mínima do imposto sobre as sociedades de 25% considerando que é a única forma de assegurar um tratamento idêntico e equitativo não só entre os diferentes sujeitos que exercem uma atividade económica na UE, mas também na comunidade mais ampla de sujeitos passivos. Assim, com a adoção da MCCCIS, os EM deixariam de poder competir mediante novas reduções das suas taxas do imposto sobre as sociedades. Em média, o imposto sobre as sociedades na UE diminuiu de 35 % na década de 1990 para 22,5 % atualmente.

Quanto à dedução adicional de despesas com I&D, prevista no n.º 3 do artigo 9º da COM(2016) 683, a JURI decidiu propor a sua supressão.

¹⁷⁶ Parecer da Comissão de Assuntos Jurídicos, PE 602.928v04-00 de 13 de setembro de 2017 e PE 602.948v03-00 de 19 de setembro de 2017, respetivamente.

¹⁷⁷ Art.º 1º, alínea c) de ambas as COM(2016) 685 e COM(2016) 683.

¹⁷⁸ A OCDE, através da Ação 1 do programa BEPS, concebeu soluções para contornar os desafios da tributação na economia digital. São elas: a) um novo elemento de conexão: a presença econômica significativa, b) uma tributação retida na fonte nas transações digitais e c) um tributo de equalização. Porém, a OCDE não recomendou a adoção destas soluções, pois, no seu entendimento, as demais Ações do BEPS seriam suficientes para garantir a adequada tributação na economia digital. Cfr. (Filho, 2017, p. 124).

8.4. Parecer do Comité Económico e Social Europeu

Depois de analisar as propostas de diretivas, o CESE teceu algumas considerações e recomendações sobre a mesma que iremos analisar de seguida.

O relator responsável por este Parecer foi Michael McLoughlin, e a preparação dos correspondentes trabalhos foi incumbida à Secção Especializada da União Económica e Monetária, Coesão Económica e Social, que emitiu parecer em 20 de setembro de 2017¹⁷⁹.

O Comité revela-se na generalidade satisfeito com as propostas MCCIS e MCCCIS esperando que as novas propostas, que têm em consideração a evolução mundial, tenham mais êxito que a anterior.

Quanto às características das propostas, o CESE, tal como em 2011, revela-se reticente quanto à fórmula de repartição desde logo por não ter havido qualquer tentativa de explicar o modo como a fórmula geral (um terço para os ativos, um terço para o emprego e um terço para as vendas por destino) constitui uma representação adequada da realidade económica da empresa para a repartição dos lucros tributáveis entre os EM. O CESE considera que a fórmula de repartição deveria incluir a propriedade intelectual na chave baseada nos ativos, no entanto, reconhece a dificuldade de a avaliar, exortando os EM a refletirem sobre a melhor forma de tratar este tema importante.

Quanto ao incentivo ao financiamento das atividades das sociedades através de capitais próprios, aproveitando os mercados em vez de recorrer ao endividamento, o CESE demonstra-se satisfeito já que diversifica o risco numa empresa e evita muitos aspetos da volatilidade no planeamento. De todo o modo, o Comité receia que a abordagem escolhida possa ser pró-cíclica, na medida em que uma diminuição do capital próprio em períodos de conjuntura económica desfavorável ou o recurso ao endividamento por falta de alternativas daria origem a um aumento do rendimento tributável, o que deterioraria a situação da empresa precisamente quando enfrenta os momentos mais difíceis.

O CESE acolhe favoravelmente o tratamento da I&D e, ao contrário da JURI, concorda com a existência de uma “superdedução” considerando que aumentará as atividades de forma significativa e contribuirá para a competitividade. De todo o modo o Comité apela à cautela com o novo incentivo a fim de evitar que este crie novas formas de práticas fiscais abusivas depois de implementadas.

¹⁷⁹ Parecer do Comité Económico e Social Europeu, CESE(2016) 2205 de 20 de setembro de 2017.

8.5. Relatório da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários e resolução legislativa do PE

Como já foi referido anteriormente, no âmbito deste procedimento legislativo, a ECON emite um relatório tendo em conta o parecer da IMCO, que neste caso se absteve de emitir parecer, e da JURI, sendo depois debatido e votado no PE resultando numa resolução legislativa.

Em 13 de julho de 2017, a ECON emitiu dois projetos de relatório onde foi feita uma primeira abordagem às propostas de diretiva sem ainda ter em conta o parecer da JURI.

Os relatórios finais da ECON¹⁸⁰ sobre as propostas MCCIS e MCCCIS foram ambos emitidos em 01 de março de 2018, sendo os relatores responsáveis Paul Tang e Alain Lamassoure respetivamente. Em ambos os casos a ECON acolhe favoravelmente a propostas da Comissão com algumas alterações convidando a Comissão a alterar a sua proposta no mesmo sentido, nos termos do n.º 2 do artigo 293.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

A resolução legislativa para ambos os casos viria a ser emitida em 15 de março de 2018 levando a Comissão a pronunciar-se¹⁸¹ em resposta a essas alterações em 24 de maio de 2018 onde as mesmas são analisadas e é exteriorizada a vontade da Comissão em aceitar essas alterações ou não.

8.5.1. Relatório sobre a proposta MCCIS

Quanto à divisão deste processo numa parte relativa à consolidação e numa parte que determina a matéria coletável comum do imposto sobre as sociedades, o relator concorda, mas considera, no entanto, que uma parte não pode existir sem a outra e por conseguinte, a ligação entre os dois processos deve ser reforçada, harmonizando a data de aplicação das duas diretivas, que deve ser o mais tardar em 2020 (alterações n.º 76 e 77).

Os atuais sistemas de tributação das sociedades correspondem às realidades económicas do século passado, em que as empresas estavam claramente ligadas a um mercado local. A globalização e a digitalização da economia mundial representam desafios no que diz respeito à prevenção de distorções do mercado, ao combate à elisão fiscal e à

¹⁸⁰ Relatórios da ECON, A8-0051/2018 e A8-0050/2018 ambos de 03 de março de 2018.

¹⁸¹ Comunicação da Comissão, SP(2018)242-0 de 24 de maio de 2018.

evasão fiscal. As empresas com atividade na UE, mas sem um estabelecimento físico devem ser tratadas da mesma forma que as empresas com um estabelecimento físico na UE. Por conseguinte, os fatores que determinam a existência de uma presença digital são previstos pelo relator no artigo relativo ao estabelecimento estável noutra EM (alterações n.º 1, 2, 4, 8, 22, 35, 38, 39 e 40).

O PE quer alargar a definição de Estabelecimento Estável introduzindo uma presença digital significativa para criar umnexo tributável para as empresas digitais. Assim, propõe que exista uma presença digital se as receitas resultantes de transações remotas geradas a partir de plataformas digitais excedam 5 milhões de euros e se cumprir um dos seguintes critérios:

- i. Pelo menos 1000 utilizadores individuais registados por mês, domiciliados num EM diferente da jurisdição em que o contribuinte tem o seu domicílio fiscal, iniciaram uma sessão ou visitaram a plataforma digital do contribuinte;
- ii. Foram celebrados pelo menos 1000 contratos digitais por mês com clientes ou utilizadores domiciliados numa jurisdição diferente da de residência num exercício fiscal;
- iii. O volume de conteúdos digitais recolhidos pelo contribuinte num exercício fiscal é superior a 10 % do volume global de conteúdos digitais do grupo.

O relator considera que este sistema deverá ser uma norma de adoção geral em matéria de tributação das sociedades. Quanto ao limiar de 750 milhões de EUR, proposto pela Comissão, o relator considera que a longo prazo (dentro de 7 anos), não deverá existir qualquer limiar, por simplicidade para as empresas e as autoridades fiscais e para garantir condições de concorrência equitativas entre as PME e as multinacionais (alterações n.º 6 e 23).

Foi ainda proposto que o apoio através de uma “superdedução” para despesas com investigação e desenvolvimento fosse suprimido dando lugar à introdução de um crédito fiscal para as despesas genuínas com I&D relativas ao pessoal, aos subcontratantes, aos trabalhadores temporários e aos trabalhadores por conta própria (alterações n.º 9, 41 e 42).

Sobre aos prejuízos transitados, foi proposto limitar a possibilidade de efetuar indefinidamente o reporte das perdas para exercícios posteriores e sem restrições passando para um período de 5 anos com restrições (Alterações n.º 12 e 52).

Relativamente à obrigatoriedade de quem opte pela MCCIS ter que o fazer pelo período mínimo de 5 anos, foi proposta a sua supressão (alteração n.º 24) assim como das disposições temporárias de compensação de prejuízos transfronteiras (alterações n.º 13 e 53).

Quanto à limitação da dedução de juros deveria ser ponderada uma redução da percentagem de dedutibilidade de juros de 30% para 10% do resultado antes de juros, impostos, depreciação e amortização (EBITDA) e fixado o limite em 1 milhão de euros em vez de 3 milhões de euros. Foi ainda proposto uma limitação do reporte de custos excedentes de empréstimos para cinco anos (alterações n.º 47, 48 e 49).

Foi ainda proposto quanto às Sociedades Estrangeiras Controladas (SEC) (alterações n.º 58 a 64ª):

- i. que a regra das SEC deve ser aplicada aos "lucros da entidade" sujeitos a uma taxa abaixo de 15%;
- ii. desconsiderar a receita alocada a um Estabelecimento Estável da SEC;
- iii. introduzir uma abordagem de "preços de transferência" para calcular a receita da SEC;
- iv. um desmembramento opcional para empreendimentos financeiros, em vez de um desmembramento compulsório;
- v. algumas sugestões de redação.

O relator considera que as propostas relativas à MCCCIS representam um elemento essencial na realização do mercado interno e podem reforçar o crescimento da economia europeia. Um novo quadro promove um mercado interno mais equitativo e mais bem integrado e pode contribuir para a consecução dos objetivos de outros projetos emblemáticos, como a União dos Mercados de Capitais, o Mercado Único Digital e o Plano de Investimento para a Europa. A MCCCIS responde aos atuais desafios no contexto tributário internacional e pode constituir um poderoso instrumento de luta contra o planeamento fiscal agressivo.

A igualdade de condições de concorrência entre empresas multinacionais e PME é uma preocupação tida em conta pelo presente relatório uma vez que o diferencial entre os impostos pagos pelas empresas multinacionais e a parte paga pelas PME aumentou nas últimas décadas. Uma das causas deste problema é o facto de as empresas multinacionais, ao contrário das PME, disporem geralmente de recursos para transferir a sua atividade para jurisdições com uma tributação baixa. O relator considera que a proposta da Comissão não é suficiente para fazer face a esta tendência, porque deixa em aberto a possibilidade de uma concorrência entre os EM por via da taxa do imposto sobre as sociedades.

8.5.2. Relatório sobre a proposta MCCCIS

Tendo em conta que se a situação se mantiver inalterada, a transição para uma MCCCIS pode causar perdas ou ganhos de receitas fiscais para os EM, é proposto com a alteração n.º 6 e 62 que, para compensar as perdas, seja criado um fundo de compensação temporário, financiado com o excedente orçamental dos EM cujas receitas fiscais tenham aumentado graças ao novo regime. Esta compensação deverá ser ajustada anualmente, de modo a ter em conta as decisões tomadas a nível nacional ou regional antes de a presente diretiva entrar em vigor. Acrescenta ainda que a Comissão deve ter a obrigação de propor a supressão ou a alteração do sistema de compensação após um período de sete anos e de estabelecer os limites máximos de compensação.

Na presente proposta de diretiva, a Comissão sugere que os lucros tributáveis sejam repartidos pelos EM onde a empresa exerce a sua atividade. A fórmula de repartição (que é a “Fórmula de Massachusetts”, utilizada desde meados do século XX e que já era a proposta pela Comissão em 2011) é constituída por três fatores com o mesmo peso: vendas, ativos e mão de obra. O relator propõe o aditamento de um quarto fator – a recolha e exploração de dados pessoais para fins comerciais («DADOS»), por forma a assegurar que a MCCCIS seja também aplicável às atividades digitais (alterações n.º 10, 15, 26, 39, 40, 42, 43, 44 e 45).

Estes fatores são mais resilientes ao planeamento fiscal agressivo do que os preços de transferência.

Texto da Comissão

$$\text{ShareA} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

Alteração

$$\begin{aligned} \text{Share A} = & \left(\frac{1}{4} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{4} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{4} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right. \\ & \left. + \frac{1}{4} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Data collected}^A}{\text{Data collected}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Data exploited}^A}{\text{Data exploited}^{\text{Group}}} \right) \right) \\ & * \text{Con'd Tax Base} \end{aligned}$$

Metade do fator dados consiste no volume total de dados pessoais dos utilizadores de plataformas e serviços em linha recolhidos por EM por um membro do grupo, como numerador, e no volume total de dados pessoais dos utilizadores de plataformas e serviços em linha recolhidos por EM pelo grupo, como denominador, e a outra metade do fator dados consiste no volume total de dados pessoais dos utilizadores de plataformas e serviços em linha explorados por EM por um membro do grupo, como numerador, e no volume total de dados pessoais dos utilizadores de plataformas e serviços em linha explorados por EM pelo grupo, como denominador.

Através das alterações n.º 11 e 53, foi proposta a introdução de uma resolução de litígios para a fórmula de repartição em vez de uma cláusula de salvaguarda conforme apresentada pela Comissão. A ECON considera que, quando a fórmula resultar numa repartição desequilibrada que não reflita a atividade económica, torna-se necessária a existência de um mecanismo de resolução de litígios para remediar essa situação.

Com as alterações n.º 41 e 46 sobre a reponderação dos fatores da fórmula de repartição, foi proposto que, quando um ou mais fatores não sejam aplicáveis devido à natureza das atividades de uma empresa, os restantes fatores aplicáveis devem ser proporcionalmente reponderados na fórmula, a fim de manter um peso igual absoluto dado a cada fator aplicável.

Foi proposta através da alteração n.º 63, a afetação de uma parte das receitas fiscais geradas pela matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades ao orçamento geral da União Europeia, por forma a reduzir proporcionalmente as contribuições dos EM para esse orçamento.

O relator insiste em que o elemento de consolidação é uma condição *sine qua non* do novo sistema de tributação e deve ser introduzido em simultâneo com o regime comum de imposto sobre as sociedades.

Considera também que uma maior cooperação entre as administrações fiscais nacionais é crucial para o êxito da consolidação. A autoridade principal do contribuinte funcionará como um «balcão único» para as empresas, pelo que estas autoridades necessitam de desenvolver ainda mais as suas capacidades, a partir da experiência recente de aplicação da Diretiva 2011/16/UE do Conselho no que se refere à cooperação administrativa no domínio da tributação.

8.6. Comunicação da Comissão em resposta às resoluções legislativas do PE

Em 24 de maio de 2018, a Comissão viria a emitir dois comunicados¹⁸² em resposta às resoluções legislativas do PE de 15 de março de 2018, relativamente a uma MCCIS e MCCCIS.

8.6.1. Comunicado sobre a proposta MCCIS

No seu comunicado, a Comissão começa por referir que o teor de algumas alterações está amplamente de acordo com a posição da Comissão, ao passo que algumas das alterações solicitadas ultrapassam a proposta da Comissão.

Quanto às alterações 1, 2, 4, 8, 22, 35, 38, 39 e 40 relativas a um estabelecimento estável digital, a Comissão aceita parcialmente as alterações propostas congratulando-se com o espírito das mesmas, afirmando, no entanto, que são necessários novos indicadores para estabelecer direitos de tributação em relação aos novos modelos de negócio digitalizados. Por conseguinte, em 21 de março de 2018, a Comissão adotou (entre outros) uma proposta de diretiva relativa à tributação das empresas com significativa presença digital¹⁸³. Essa

¹⁸² SP(2018)242-0 (2) de 24 de maio de 2018.

¹⁸³ Proposta de Diretiva COM(2018) 147 final.

proposta inclui regras semelhantes para estabelecer esses direitos de tributação. A Comissão considera que, uma vez adotadas as regras da proposta, estas devem ser incluídas na MCCIS.

Quanto à alteração n.º 5 sobre as datas de aplicação da MCCIS e MCCCIS, o Parlamento considera que ambas as propostas devem ser tratadas em paralelo e que a data de implementação deve ser alinhada. A Comissão apoia inteiramente que a consolidação é o objetivo (final) das suas propostas, tendo dividido as mesmas para permitir aos EM chegar a acordo sobre a matéria coletável comum em primeiro lugar, antes de desenvolver a parte mais complexa da consolidação, permitindo tornar as negociações mais ágeis, facilitando discussões mais construtivas e um acordo mais rápido, sem reduzir a ambição. Embora todos os benefícios da MCCCIS só surjam quando a matéria coletável comum e a consolidação forem implementadas, a MCCIS poderá ser aplicada enquanto a consolidação ainda estiver a ser negociada, apresentando melhorias importantes para o ambiente fiscal das empresas da UE.

A Comissão não aceitou as alterações n.º 6 e 23 onde é proposto que a MCCCIS seja obrigatória para todos os grupos com receitas consolidadas globais superiores a 750 milhões de euros, sendo este limiar eliminado ao longo de um período de sete anos e, conseqüentemente, a MCCIS tornar-se-ia obrigatória para todas sociedades. A Comissão considera que as regras previstas não devem exceder o necessário para alcançar os objetivos do Tratado para um melhor funcionamento do mercado interno. A obrigatoriedade da MCCCIS relançada foi delineada de forma a visar apenas as categorias necessárias de contribuintes, ou seja, grupos de sociedades com uma certa dimensão. Isto prende-se com o facto de os grupos com elevadas receitas tenderem a possuir recursos que lhes permite traçar estratégias de planeamento agressivo.

Com as alterações N.º 7 e 18, o PE propõe uma definição comum de Estabelecimento Estável para contrariar a transferência de lucros em relação a países terceiros. Além disso, o PE defende a coexistência da fórmula de repartição com outros métodos de imputação nas relações com países terceiros, e um tratado de modelo fiscal europeu.

A Comissão considera que uma definição comum de Estabelecimento Estável em relação a países terceiros poderia ser inserida, mas não é absolutamente necessária referindo ainda que a questão da transferência de lucros é muito mais ampla do que um simples contorno de uma presença tributável através de um Estabelecimento Estável.

Quanto à coexistência da fórmula de repartição com outros métodos de imputação em relação a países terceiros, a Comissão considera que, nesta fase, não é viável. A Comissão não se oporia a um tratado fiscal modelo europeu, mas observa que tal modelo provavelmente não é aceitável para os EM.

O Parlamento propôs com as alterações n.º 9, 41 e 42, a introdução de um crédito fiscal para as despesas de I&D em vez da dedução proposta pela Comissão.

A Comissão considera que um crédito fiscal não pode fazer parte da matéria coletável e seria contrário ao objetivo de alcançar uma matéria coletável comum consolidada como base para aplicar taxas fiscais nacionais. Uma “superdedução” seria a melhor forma de aumentar o investimento em I&D na União através da matéria coletável. Por conseguinte, a Comissão não aceita as alterações propostas.

O PE propõe com a alteração n.º 10 que os EM possam restringir ainda mais o montante da dedutibilidade dos custos de juros e outros custos financeiros, a fim de garantir um nível de proteção mais elevado, no entanto, a Comissão rejeita a proposta considerando que regras divergentes nos EM reduziriam a simplificação e dificultariam a consolidação.

A Comissão decidiu rejeitar as alterações n.º 12 e 52 que propunha limitar a possibilidade de efetuar indefinidamente o reporte das perdas para exercícios posteriores e sem restrições passando para um período de 5 anos com restrições, referindo que a limitação do prazo para cinco anos pode ser encarada como oneroso e dificultador.

Quanto à supressão da disposição relativa à compensação temporária transfronteiras (alterações n.º 13 e 53) A Comissão alerta para o facto de o alívio temporário de prejuízos transfronteiriços ser uma ferramenta aconselhável para facilitar a capacidade de fluxo de tesouraria das empresas que operam no mercado interno, também em antecipação da consolidação no âmbito da MCCCIS. Por conseguinte, a Comissão não pode aceitar as alterações propostas.

Por se encontrarem fora do âmbito da Diretiva, a Comissão rejeitou as alterações n.º 17 quanto a regras relativas às sanções por incumprimento, e a n.º 19 sobre harmonização das regras contabilísticas e rejeitou também a alteração n.º 16 que permitiria aos EM introduzir medidas antielisão e a alteração n.º 24, que pretende eliminar a obrigatoriedade de quem opte pela MCCCIS ter que o fazer pelo período mínimo de 5 anos.

A Comissão aceita parcialmente as alterações n.º 28 e 46 que implica uma rejeição da dedutibilidade dos pagamentos aos beneficiários nos países constantes da lista da UE de jurisdições fiscais não cooperantes.

Quanto à limitação da dedução de juros (alterações n.º 47, 48 e 49), a alteração 47 reduz a percentagem de dedutibilidade de juros de 30% para 10% do resultado antes de juros, impostos, depreciação e amortização (EBITDA) e fixa o limite em 1 milhão de euros em vez de 3 milhões de euros. A alteração n.º 49 limita o reporte de custos excedentes de empréstimos para cinco anos.

A Comissão considera que reduzir a percentagem para 10% aumentaria o âmbito e o impacto da regra da limitação de juros e poderia ter impacto sobre investimentos genuínos das empresas. O limiar de 3 milhões de euros foi incluído no compromisso final da Presidência sobre a diretiva antielisão fiscal, adotada pelo Conselho tendo sido aceite pela Comissão. Os custos de empréstimo excedentes devem ser transportados por um período de tempo superior a cinco anos para reduzir possíveis efeitos contracíclicos da regra. Por conseguinte, a Comissão rejeita as alterações propostas.

Quanto à matéria sobre as sociedades estrangeiras controladas (SEC) (alterações n.º 58 a 64) a Comissão rejeita as mesmas, começando por referir que uma taxa de 15% aplicada aos "lucros da entidade" é relativamente elevada, uma vez que existem EM que aplicam uma taxa inferior a 15% e que foram incluídas regras na diretiva que têm o mesmo efeito, ou seja, calcular a taxa de imposto efetiva. Quanto à desconsideração da receita de um Estabelecimento Estável que pertence a uma SEC, poderia levar a um exagero ou a um aumento da taxa. Considera também que uma abordagem de preços de transferência para calcular a receita da SEC tornaria a regra menos eficaz e que a diretiva deve incluir o menor número possível de opções com vista à consolidação.

Relativamente à entrada em vigor, o PE propõe (alterações n.º 76 e 77) o adiamento por um ano, ao que a Comissão considera possível dependendo dos resultados dos debates no Conselho.

O comunicado termina com a Comissão a admitir que não apresentará uma proposta alterada.

8.6.2. Comunicado sobre a proposta MCCCIS

Tal como no comunicado referido anteriormente, a Comissão admite que o teor de algumas alterações propostas pelo PE está amplamente de acordo com a sua posição, ao passo que algumas das alterações solicitadas ultrapassam a proposta da Comissão.

O PE apresentou algumas alterações iguais em ambas as resoluções legislativas nomeadamente:

- i. alterações n.º 1, 2, 9, 21, 29, 31, 52 e 59, sobre a tributação da economia digital e do estabelecimento permanente digital, aceite parcialmente pela Comissão;
- ii. alteração n.º 4 sobre a implementação das duas diretivas, aceite parcialmente;
- iii. alterações n.º 5, 22 e 32 sobre o alargamento do âmbito de aplicação a todas as sociedades, não obteve aceitação;
- iv. alteração n.º 8 relativa a uma definição comum de Estabelecimento Estável e uma fórmula de repartição em relação a países terceiros, aceite parcialmente;
- v. alteração n.º 13, rejeitada, que permitiria aos EM introduzir medidas antielisão;
- vi. alteração n.º 14, rejeitada, quanto à coexistência da fórmula de repartição com outros métodos de imputação nas relações com países terceiros, e um tratado de modelo fiscal europeu;
- vii. alteração 23, relativa à supressão da obrigação de, optando pelo regime, se manter nele pelo período mínimo de cinco anos, também rejeitada;
- viii. alterações n.º 33, 37 e 38, que propunham limitar a possibilidade de efetuar indefinidamente o reporte de perdas para exercícios posteriores e sem restrições passando para um período de 5 anos com restrições;
- ix. alteração n.º 56, relativa à limitação da dedução de juros com o limiar em 1 milhão de euros em vez de 3 milhões de euros, também rejeitada;
- x. alteração n.º 57, com a exclusão de disposições temporárias de compensação de prejuízos transfronteiras não obteve aceitação;

Sobre as PME, as alterações n.º 3, 7 e 16 salientam que a proposta deve atender às necessidades das PME. A Comissão faz notar que as PME não são abrangidas pelo âmbito de aplicação obrigatório da proposta, uma vez que são menos propensas a operar transfronteiras e / ou a participarem na erosão da matéria coletável e na transferência de lucros. No entanto, as PME podem optar pelas regras da diretiva, pelo que, a Comissão pode aceitar parcialmente as alterações propostas.

Quanto à criação do fundo de compensação temporário (alterações n.º 6 e 62) financiado com o excedente fiscal dos EM com ganhos nas receitas fiscais, graças ao novo regime, a Comissão confessou que é uma ideia interessante, mas desafiadora, não só do ponto de vista técnico, mas também político. Seria muito difícil determinar (*ceteris paribus*) a quantidade de perdas ou ganhos obtidos diretamente devido ao novo regime, uma vez que as receitas do imposto de renda corporativo são ciclicamente sensíveis. Além disso, parece legalmente desafiador, uma vez que teria que ser encontrada uma base legal. Considerando que este é um problema com implicações mais amplas do que a proposta, a Comissão não pretende aceitar as alterações.

Atualmente, a fórmula da repartição baseia-se em três fatores igualmente ponderados: vendas por destino, ativos e mão-de-obra (massa salarial e número de trabalhadores).

O PE propõe acrescentar como um quarto fator, a recolha e utilização de dados pessoais dos utilizadores de plataformas e serviços em linha, denominado por “dados” (alterações n.º 10, 15, 26, 39, 40, 42, 43, 44 e 45).

A Comissão acolhe a ideia de que, uma vez que o Estabelecimento Estável Digital seja incluído na MCCCIS, tornar-se-á necessário ter em conta o "fator digital" na fórmula da repartição. A Comissão congratula-se, de um modo geral, com a ideia de incluir os dados como um fator, embora se torne necessário assegurar que este fator não seja vulnerável a manipulações. A Comissão observa igualmente que as alterações relacionadas com a recolha e o armazenamento de dados parecem ser bastante desafiantes, tanto na prática como em termos de proporcionalidade. Por conseguinte, a Comissão aceita parcialmente as alterações propostas.

A Comissão rejeitou as alterações n.º 11 e 53 sobre a introdução de resolução de litígios para a fórmula de repartição em vez de uma cláusula de salvaguarda, considerando

que a cláusula de salvaguarda prevê um mecanismo melhor do que a resolução de litígios, caso a fórmula de repartição resulte num resultado irracional.

O PE propôs a supressão das disposições relativas às operações do grupo (alterações n.º 34, 35 e 36), uma vez que devem ser eliminadas da matéria coletável. O PE também sugere a supressão da disposição sobre o estado dos ativos incorpóreos autogerados.

A Comissão considera que os lucros e perdas resultantes de transações do grupo devem ser ignorados no cálculo da matéria coletável. No entanto, torna-se necessário registar essas transações. Além disso, deve-se esclarecer que as transferências intragrupo não alteram o status dos ativos incorpóreos autogerados, a fim de evitar oportunidades de planeamento tributário. Por conseguinte, a Comissão não pode aceitar as alterações propostas.

Quanto às alterações n.º 41 e 46 sobre a reponderação dos fatores da fórmula de repartição, propôs o PE que, quando um ou mais fatores não sejam aplicáveis devido à natureza das atividades de uma empresa, os restantes fatores aplicáveis devem ser proporcionalmente reponderados na fórmula, a fim de manter um peso igual absoluto dado a cada fator aplicável. Considera a Comissão que a fórmula de repartição atual (com um eventual ajustamento para ter em conta o fator digital) prevê uma distribuição justa e exata das receitas. A Comissão demonstra abertura para debater esta questão no contexto das discussões do Conselho, não aceitando as alterações.

O PE propôs que a Comissão deva propor os termos e condições para afetar parte das receitas fiscais obtidas da MCCCIS ao orçamento da União, a fim de reduzir proporcionalmente as contribuições dos EM para o mesmo orçamento (alteração n.º 63). A Comissão confessa que esta é uma ideia interessante que pode contribuir para a discussão sobre os recursos próprios, no entanto, considera que vai além do escopo desta proposta pelo que não aceita a mesma.

No final da sua comunicação, a Comissão admitiu que não pretende apresentar uma proposta modificada.

8.7. Relatório ECOFIN ao Conselho Europeu sobre questões fiscais

O presente relatório¹⁸⁴ apresenta uma panorâmica dos progressos alcançados no Conselho durante o mandato da Presidência austríaca, bem como uma panorâmica da situação dos mais importantes dossiês em negociação no domínio da fiscalidade.

¹⁸⁴ Relatório ECOFIN 14601/18 de 23 de novembro de 2018

Durante as Presidência estoniana¹⁸⁵ e búlgara¹⁸⁶, o Grupo das Questões Fiscais concluiu a análise, artigo a artigo, de todos os capítulos da proposta MCCIS, tendo-se iniciado um debate sobre a medida em que esta proposta poderia constituir uma resposta estratégica adequada aos desafios para a fiscalidade direta colocados pela economia digital.

A Presidência búlgara elaborou ainda um primeiro texto de compromisso sobre o capítulo IV da proposta MCCIS (regras de amortização), tendo obtido o acordo das delegações quanto à ideia de se proceder à avaliação do impacto de determinados artigos da proposta MCCIS nas receitas fiscais nacionais utilizando um modelo comum e hipóteses comuns num intuito de comparabilidade dos resultados, numa base voluntária. Iniciou ainda os debates sobre o nível de harmonização, o âmbito de aplicação e a flexibilidade concedida aos EM.

O resultado dessas avaliações das receitas fiscais nacionais foi debatido no Grupo de Alto Nível de 26 de outubro de 2018 com base num questionário enviado às delegações a 1 de outubro de 2018: 23 EM, no total, têm estado a efetuar a avaliação das receitas dos artigos selecionados, mas só 12 puderam apresentar resultados (preliminares). Estes debates permitiram dar orientações para os debates em curso a nível técnico no Grupo de Alto Nível.

No que diz respeito ao âmbito de aplicação da proposta, foram debatidas duas abordagens possíveis desta questão:

- i. proceder ao alargamento do âmbito de aplicação obrigatório de modo a abranger todos os contribuintes sujeitos ao imposto sobre o rendimento das sociedades (âmbito alargado); ou;
- ii. dar aos EM que assim o desejem a possibilidade de abrangerem também as empresas abaixo do limiar de 750 milhões de EUR mediante a adaptação das suas regras nacionais de tributação do rendimento das sociedades, a fim de as alinhar pelas regras da MCCIS (ajustamento unilateral).

Foram também salientadas as desvantagens de um âmbito alargado:

¹⁸⁵ De 01 de julho a 31 de dezembro de 2017.

¹⁸⁶ De 01 de janeiro a 30 de junho de 2018.

- i. seriam necessárias regras mais harmonizadas na MCCIS (por exemplo, para as PME ou setores específicos), que ficam de um modo geral abaixo do limiar de 750 milhões de EUR;
- ii. ficaria muito limitada a flexibilidade das medidas nacionais de política fiscal dos EM, isto é, haveria uma maior necessidade de soluções flexíveis para se proceder a emendas e/ou alterações rápidas e específicas da MCCIS;
- iii. por último, poderiam ser suscitadas questões em matéria de subsidiariedade e proporcionalidade – especialmente por parte dos parlamentos nacionais.

Embora as delegações tivessem diferentes opiniões sobre o acima exposto, a Presidência observou que as avaliações nacionais do impacto da proposta MCCIS nas receitas fiscais nacionais poderiam abrir novas perspectivas nesta matéria, uma vez que o retorno de informação recebido das delegações revelou o seguinte:

- i. o carácter facultativo da MCCIS para empresas abaixo do limiar resulta numa redução da matéria coletável, uma vez que é expectável que os contribuintes escolham o sistema que mais os favorece;
- ii. o impacto da proposta MCCIS nas receitas fiscais nacionais é globalmente mais positivo quando aplicado a todos os contribuintes sujeitos ao imposto sobre as sociedades (evitando até em alguns casos um impacto negativo – sem considerar os incentivos fiscais).

Neste contexto, a Presidência propôs que se alargasse o âmbito de aplicação obrigatório da MCCIS de modo a abranger todos os contribuintes sujeitos ao imposto sobre as sociedades e se explorassem novas disposições específicas (mas assentes em princípios) na MCCIS para as PME e os setores específicos, completadas, se necessário, por atos de execução do Conselho. Todavia, as opiniões das delegações continuaram divididas. Enquanto várias delegações apoiavam esta via, várias outras, pelo contrário, manifestaram a sua oposição ou defendiam a necessidade de uma nova proposta legislativa da Comissão, havendo ainda várias delegações indecisas.

Quanto à questão dos incentivos fiscais no artigo 9.º, n.º 3, e nos artigos 11.º e 42.º, a Presidência propôs que fossem debatidos numa fase posterior depois de se ter chegado a acordo sobre a questão técnica fulcral da matéria coletável comum do imposto sobre as

sociedades, atendendo ao importante impacto que têm nas receitas fiscais nacionais. A maior parte das delegações apoiou esta solução de trabalho, que suscitou, contudo, a oposição de algumas delegações. Uma delegação sugeriu ainda que se explorasse a oportunidade de uma disposição transitória para compensar o impacto orçamental inicialmente negativo, que deverá diminuir ao longo do tempo.

Os debates sobre o artigo 5.º da MCCCIS (estabelecimento estável num EM de um contribuinte que tem domicílio fiscal na União) foram também adiados para uma fase posterior dado que a proposta da Comissão relativa à tributação das sociedades com uma presença digital significativa introduz alterações significativas nesse artigo e que há trabalhos em curso na OCDE.

A Presidência austríaca¹⁸⁷ apresentou textos de compromisso sobre os capítulos I a V da MCCCIS, tirando partido dos trabalhos das Presidências maltesa e búlgara a fim de fazer avançar os debates sobre esta questão técnica fulcral. O resultado desses debates está refletido no último texto de compromisso da Presidência¹⁸⁸, enviado à atenção das delegações em 05 de dezembro de 2018.

8. O sistema de recursos próprios da União Europeia

Como já foi referido anteriormente, o PE na resolução legislativa sobre a MCCCIS, sugeriu que a Comissão proponha os termos e condições para afetar parte das receitas fiscais obtidas da MCCCIS ao orçamento da União, a fim de reduzir proporcionalmente as contribuições dos EM para o mesmo orçamento (alteração n.º 63).

A Comissão acabou por revelar interesse numa medida que possa contribuir para a discussão sobre os recursos próprios, no entanto, considera que vai além do escopo daquela proposta pelo que não aceitou a alteração proposta.

Em 02 de maio de 2018, a Comissão lança uma proposta de decisão do Conselho relativa ao sistema de recursos próprios da união europeia¹⁸⁹.

O atual sistema de recursos próprios assenta em três grandes categorias de receitas:

- i. os chamados recursos próprios tradicionais (principalmente direitos aduaneiros);

¹⁸⁷ De 01 de julho a 31 de dezembro de 2018.

¹⁸⁸ Ver nota do Conselho, doc. 13024/18 de 05 de dezembro de 2018. As partes relativas a um possível alargamento do âmbito de aplicação e aos incentivos fiscais estão entre parênteses retos.

¹⁸⁹ COM(2018) 325 final, procedimento de consulta 2018/0135 (CNS).

- ii. os recursos próprios baseados no imposto sobre o valor acrescentado, e
- iii. o recurso próprio baseado no rendimento nacional bruto.

Embora os recursos próprios tradicionais sejam uma fonte direta de receitas para o orçamento da UE, razão pela qual têm sido considerados como os recursos próprios «genuínos» da UE, as duas últimas categorias são essencialmente contribuições nacionais a serem disponibilizadas pelos EM para o orçamento da UE. O recurso próprio baseado no rendimento nacional bruto tornou-se ao longo do tempo uma componente predominante do sistema, uma vez que representa mais de 70 % das receitas da UE cuja predominância perpetua a percepção de que as contribuições nacionais para o orçamento da UE são um mero fator de custo.

De entre as medidas propostas pela Comissão encontra-se a introdução de um novo recurso próprio que revela especial interesse para o nosso estudo. O novo recurso consubstancia-se numa percentagem da relançada MCCIS, a introduzir progressivamente à medida que for adotada a legislação necessária.

A Comissão justifica a introdução deste novo recurso próprio com os benefícios proporcionados pelas liberdades do mercado único em que as empresas desenvolvem a sua atividade. A falta de harmonização da matéria coletável do imposto sobre as sociedades tinha, até à data, impedido a União Europeia de tomar medidas específicas neste domínio.

Uma vez adotada, a proposta da Comissão de 2016 relativa a uma MCCIS e a uma MCCCCI, será criado um sistema de tributação das sociedades harmonizado que constituirá a base para um novo recurso próprio equitativo e transparente mediante a consolidação e repartição da matéria coletável consolidada, dando um contributo importante para o orçamento da UE, proporcionando ao orçamento da UE montantes estáveis e relativamente elevados de receitas, sem todavia interferir com as prerrogativas fiscais dos EM.

Com uma taxa de mobilização de 3 % para a UE (a proposta impõe um máximo de 6%), a MCCCCIS poderia contribuir com uma média anual de aproximadamente 12 mil milhões de EUR ao longo do período. O recurso próprio só será cobrado quando as novas regras de tributação forem plenamente aplicadas nos EM.

CAPÍTULO IV - O confronto entre o RETGS e a MCCCIS

1. Nota introdutória

Como não poderia deixar de ser, dedicaremos este último capítulo ao confronto entre os regimes estudados. O capítulo I e II foi inteiramente dedicado ao RETGS tendo o capítulo III sido dedicado aos desenvolvimentos da proposta de diretiva do Conselho relativa a uma MCCCIS apresentada pela Comissão. O estudo não ficaria concluído se não fosse feita uma confrontação entre os regimes para percebermos em que diferem e que novidades pode trazer da MCCCIS enquanto promotora da harmonização da fiscalidade em matéria de tributação das sociedades na UE. Passemos à comparação.

2. Âmbito e condições de aplicação

É nos art.os 69.º e ss. do CIRC que encontramos consagrado o RETGS. Dispõe o n.º 1 do art.º 69.º que, perante um grupo de sociedades, é permitido a estas *optar* pela aplicação de um regime especial de determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades desse grupo, sendo essa faculdade atribuída à sociedade dominante.

A MCCIS e a MCCCIS encontram-se atualmente nas propostas de diretiva do Conselho COM(2016) 685 e COM(2016) 683 respetivamente. As regras da diretiva aplicam-se *obrigatoriamente* a qualquer sociedade que pertença a um grupo consolidado para fins de contabilidade financeira com receita total consolidada do grupo superior a 750.000.000 € sendo *facultativa* para os restantes grupos (art.º 2.º).

Os requisitos que indicam as condições de aplicação do RETGS, encontra-se nos n.os 2 a 4 do art.º 69.º do CIRC. Os requisitos cumulativos que as sociedades deverão cumprir para a aplicação do regime encontram-se no n.º 3, sendo que, o n.º 4, estabelece requisitos cuja verificação implicam a exclusão da aplicação do regime como forma de evitar certos abusos.

É através do n.º 2 do art.º 69.º, do CIRC e do art.º 5.º da COM(2016) 683 que são revelados os requisitos essenciais reveladores da existência de um grupo fortemente integrado, titular de uma única capacidade contributiva, traduzindo-se em duas ou mais sociedades, em que uma delas detém determinadas participações sociais das restantes, ao ponto de se afirmar que domina ou controla as demais, influenciando a sua gestão e atividade.

Assim, estabelece-se que apenas existirá um grupo de sociedades quando se encontrarem reunidos os seguintes requisitos cumulativos:

- i. No caso do RETGS, a sociedade dominante deve deter pelo menos 75% do capital social de outra(s) sociedade dominada(s) e no caso da MCCCIS, a sociedade mãe deve deter um direito de propriedade superior a 75% do capital da filial ou mais de 75% dos direitos de participação nos lucros. Em ambos os casos devem ser consideradas as participações detidas direta e indiretamente; e
- ii. em ambos os casos, tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto.

2.1. Requisitos objetivos

Veamos agora alguns dos requisitos objetivos para aplicação do RETGS e da MCCCIS:

- i. O RETGS aplica-se a sociedades que detenham sede e direção efetiva em território português pelas sociedades pertencentes ao grupo, ou seja, apenas as sociedades que estão sujeitas à tributação pelo Estado Português podem ser incluídas no grupo fiscal, conforme alínea a) do n.º 3 do art.º 69.º do CIRC. A MCCCIS aplica-se às sociedades residentes e estabelecimentos estáveis situados num EM da UE assim como sociedades não residentes que detenham um estabelecimento estável situados num EM conforme o art.º 6 da COM(2016) 683;
- ii. O RETGS implica a sujeição da totalidade dos seus rendimentos ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada [al. a), do n.º 3 do art.º 69.º e al. d) do n.º 4 do art.º 69.º do CIRC]. A MCCCIS tem como condição a sujeição a um dos impostos sobre as sociedades de um EM [al. b) do n.º 1 e n.º 2 do art.º 2.º, e art.º 45 da COM(2016) 683];
- iii. A sociedade dominante deve deter uma participação na sociedade dominada há mais de um ano, desde o momento em que se iniciou a aplicação do RETGS [alínea b) do n.º 3 do art.º 69.º do CIRC], exceto no caso de sociedades constituídas há menos de um ano pela sociedade dominante ou por outra sociedade que integre o grupo, hipótese em que tal prazo será dispensado, desde que se verifique a detenção de 75%

do capital social dessas sociedades e mais de 50% dos direitos de voto, a partir da data da respetiva constituição (cfr. o n.º 13 do art.º 69.º). No caso da MCCCIS, a sociedade tem que ser detida no mínimo durante 9 meses consecutivos a partir da data que se alcançam os limiares do art.º 5.º (conforme o art.º 8 da COM(2016) 683);

2.2. A forma jurídica

As sociedades às quais se aplica o RETGS são aquelas que assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações conforme art.º 69.º, n.º 4, al.g) do CIRC, sem prejuízo do disposto no n.º 11 do correspondente artigo, relativamente às entidades públicas empresariais, que satisfaçam os requisitos relativos à qualidade de sociedade dominante exigidos. As regras da COM(2016) 683 aplicam-se a qualquer sociedade constituída nos termos da legislação de um EM desde que possuam uma das formas jurídicas de constituição de sociedades apresentadas no anexo I¹⁹⁰ e a sociedades constituídas nos termos da legislação de um país terceiro em relação aos seus estabelecimentos estáveis situados num ou mais EM desde que satisfaça a condição referida anteriormente [art.º 2.º, n.º 1, al. a) e art.º 2.º n.º 2 da COM(2016) 683];

2.3. Renúncia, Cessação ou Alteração da composição do grupo

Como já foi referido a aplicação do RETGS é de aplicação facultativa enquanto que a MCCCIS, preenchendo os requisitos estipulados no artigo 2.º da COM(2016) 685, é de aplicação obrigatória e facultativa nos restantes casos.

Os termos e condições implícitos tanto ao exercício da opção pelo RETGS, como às alterações da composição do grupo, à renúncia ou à cessação da aplicação do regime, encontram-se previstos no n.º 7 do art.º 69.º do CIRC.

No caso da MCCCIS é nos art.º 46.º a 50.º da COM(2016) 683 que se encontram consagradas as condições para a comunicação de criação de um grupo, assim como para as regras de aplicação e cessação do sistema.

Em ambos os casos, as comunicações e são feitas pela sociedade dominante ou contribuinte principal em nome dos restantes membros do grupo sendo que no caso do

¹⁹⁰ No caso das sociedades portuguesas serão as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas constituídas de acordo com o direito português;

RETGS as mesmas são feitas à AT e no caso da MCCCIS são feitas à autoridade fiscal principal. Vejamos os prazos para cada um dos regimes:

i. *No caso do RETGS:*

- a. o registo da inscrição deve ser feito até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação do regime, caso se trate do exercício da opção pelo RETGS;
- b. no caso de alteração, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que deve ser efetuada a inclusão de novas sociedades ou do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorra a saída de sociedades do grupo, exceto caso a alteração ocorra por cessação da atividade da sociedade;
- c. até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende renunciar à aplicação do regime. Em Portugal, não existe nenhum período mínimo de permanência obrigatório, sendo livre a opção de sair da aplicação do RETGS a qualquer momento;
- d. até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que deixem de se verificar as condições legalmente exigidas para a sua aplicação em caso de cessação.

ii. *No caso da MCCCIS:*

- a. a comunicação de criação de um grupo deve ser feita pelo menos três meses antes do início do exercício fiscal em que o grupo começa a aplicar as regras da diretiva;
- b. A diretiva começa a ser aplicável a um grupo um mês após a referida comunicação enquanto mantiver os pressupostos constantes no art.º 2.º n.º 1 e 2 da COM(2016) 683. No caso de deixarem de reunir as condições de obrigatoriedade, o contribuinte comunica a cessação da aplicação ou caso pretenda, poderá continuar a aplicar as regras da diretiva por opção desde que preencha as regras do art.º 2.º n.º 3;
- c. O grupo que aplique a MCCCIS por opção e decida deixar de aplicar, deve comunicar o facto à autoridade fiscal principal no final do período de cinco exercícios fiscais.

3. A determinação da matéria coletável

Conforme indica o art.º 70.º do CIRC, a determinação do lucro tributável do grupo, para efeitos do RETGS, é determinado pela sociedade dominante e consiste na “soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais de cada uma das sociedades integrantes do grupo”. O cálculo do lucro tributável individual é feito com base nas regras gerais prevista no capítulo III do CIRC.

O calculo da matéria coletável individual no caso da MCCCIS, rege-se pelo capítulo II da COM(2016) 685. A matéria coletável de todos os membros do grupo deve ser agregada numa matéria coletável consolidada [art.º 7.º da COM(2016) 683]. Sempre que a matéria coletável consolidada for negativa, as perdas transitam para os exercícios seguintes, devendo ser imputada à matéria coletável consolidada positiva seguinte. Sempre que for positiva, a matéria coletável consolidada deve ser repartida com base numa formula de repartição, nas regras previstas no capítulo VIII (art.º 7.º n.º 2).

É a declaração periódica de rendimentos do grupo do RETGS, apresentada pela sociedade dominante, que é liquidável e não as declarações das sociedades dominadas, apesar de cada uma das sociedades incluídas no perímetro ter o dever de submeter uma declaração periódica de rendimentos individual, que não produz efeitos de liquidação, conforme o n.º 6 do art.º 120.º do CIRC, devendo a mesma ser enviada até ao ultimo dia do mês de maio (n.º 1 do mesmo art.º). No caso da MCCCIS, a COM(2016) 683 estipula que é o contribuinte principal que apresenta a declaração de rendimentos consolidada do grupo à autoridade fiscal principal no prazo de nove meses a contar do final do exercício fiscal (art.º 51, n.º 1 e n.º 5).

4. A dedução de prejuízos fiscais

Conforme já foi referido no Capítulo I, a dedução de prejuízos fiscais, traduz-se numa comunicabilidade horizontal dos prejuízos entre as várias sociedades que constituem o grupo. É o art.º 52.º do CIRC que consagra o regime geral de dedução dos prejuízos fiscais e no caso dos grupos de sociedades que optem pelo RETGS, o CIRC remete ainda para a observância do art.º 71.º, que define o regime específico de dedução dos prejuízos fiscais. Os prejuízos fiscais apurados só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo [art.º 71, n.º 1, b)]. O montante máximo de dedução, em cada período de tributação, é de 70% do respetivo lucro tributável (n.º 2 do art.º 52.º do CIRC).

Nos termos do disposto no art.º 52.º do CIRC, os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício pelas empresas individuais são deduzidos aos lucros tributáveis futuros de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores (com exceção da segunda parte do n.º 1 do art.º 52.º do CIRC) sem aplicação do método FIFO.

No caso da MCCCIS, o reporte de prejuízos fiscais pode ser feito por um período ilimitado e são imputados à matéria coletável positiva pelo método FIFO [art.º 7.º, n.º 2 COM(2016) 683) e art.º 41.º n.º 4 da COM(2016) 685].

4.1. Prejuízos individuais apurados antes da aplicação do regime

De acordo com a alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRC, os prejuízos fiscais individuais das sociedades do grupo, referentes a exercícios anteriores ao do início de aplicação do RETGS (*pre-entry losses*) só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam. Nos termos do art.º 15.º da COM(2016) 683, as perdas não induzidas apuradas antes da aplicação da MCCCIS só podem ser imputados à quota-parte desse membro do grupo.

4.2. Prejuízos consolidados gerados durante a aplicação do regime

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRC, os prejuízos fiscais do grupo, apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o RETGS, só poderão ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo (nos termos e condições previstos no n.º 2 do art.º 52.º), mais uma vez, como se de uma única sociedade se tratasse, não sendo permitindo que os prejuízos sejam utilizados fora do RETGS.

Nos termos do art. 21.º da COM(2016) 683, não são imputadas perdas a um membro que deixe o grupo.

4.3. Prejuízos individuais e os consolidados após o termo de aplicação do regime

Uma vez terminada a aplicação do RETGS, seja por renúncia, seja por verificação de outra causa de cessação, ou quando o mesmo deixe de ser aplicado a uma sociedade do grupo, extingue-se o direito a dedução dos prejuízos fiscais ou da quota-parte dos prejuízos, respetivamente, verificados durante os períodos de tributação em que se aplicou o regime, apenas se mantendo o direito a dedução dos prejuízos fiscais verificados em períodos de

tributação anteriores ao do início de aplicação do regime, na parte que ainda não tiverem sido deduzidos [c) e d) do n.º1 do art.º 71.º e art.º 52.º do CIRC].

No caso da MCCCIS, a cessação de um grupo implica que a matéria coletável consolidada e todas as perdas não deduzidas do grupo sejam imputadas a cada membro do grupo em conformidade com o capítulo VIII, com base nos valores dos fatores da fórmula de repartição no exercício fiscal da cessação do grupo conforme o art.º 16.º da COM(2016) 683. Nos termos do art.º 18.º, após a cessação, as perdas de um contribuinte que entre noutro grupo transitam para os exercícios seguintes e são imputados à quota-parte do membro do grupo em causa.

No caso das perdas de um contribuinte que regresse à legislação nacional relativa à tributação das sociedades transitam para o exercício seguinte e são compensadas nos termos da legislação nacional relativa à tributação das sociedades aplicável, como se essas perdas tivessem ocorrido quando o contribuinte estava abrangido por essa legislação [al. c)].

5. Alteração da sociedade dominante/mãe

Os n. os 3, 4 e 5 do art.º 71.º do CIRC apresentam as seguintes soluções para os casos de alteração da sociedade dominante:

- i. Caso uma sociedade que passe a ser dominante opte pela continuidade do RETGS, os prejuízos fiscais do grupo dos períodos de tributação anteriores, podem ser dedutíveis ao lucro tributável do novo grupo se existir reconhecido interesse económico aferido pelo Ministério das Finanças, mediante solicitação pela sociedade dominante através de requerimento a apresentar à AT (cf. n.º 3), e ao qual se junta a comunicação de que se pretende continuar a aplicar o regime na mudança de dominante (art.º 69.º n.º 10);
- ii. Caso uma sociedade dominante de um grupo de sociedades adquira o domínio de uma sociedade dominante de outro grupo de sociedades, optando pela continuidade do RETGS com perímetro mais alargado, as quotas-partes dos prejuízos do grupo imputáveis ao grupo adquirente e que integrem o grupo adquirido são dedutíveis nos termos da alínea a) do n.º 1 (regime dos *pre-entry losses*) e desde que se verifique reconhecido interesse económico, mediante requerimento a apresentar à AT com aquela comunicação, e desde que obtida autorização por parte do Ministro das

Finanças (cf. n.º 4). Se a nova sociedade dominante optar pela inclusão das sociedades pertencentes ao grupo adquirido nos termos da subalínea 1) da alínea b) do n.º 7 do art.º 69.º, [e desde que preencham os requisitos previstos nos n.ºs 2, 3 e nas alíneas a), b) e d) a g) do n.º 4 do art.º 69.º], as quotas-partes dos prejuízos fiscais do grupo da anterior sociedade dominante imputáveis às sociedades que integrem o grupo da nova sociedade dominante são dedutíveis nos termos da alínea a) do n.º 1 (cf. n.º 5).

No caso da MCCCIS, o art.º 23.º da COM(2016) 683 consagra o regime para o tratamento das perdas em caso de uma reorganização empresarial entre dois ou mais grupos:

- i. Sempre que, como resultado de uma reorganização empresarial, um ou mais grupos, ou dois ou mais membros de um grupo, se tornarem parte de outro grupo, as perdas não deduzidas do grupo ou dos grupos previamente existentes devem ser imputadas a cada um dos membros do grupo, em conformidade com capítulo VIII e com base nos fatores tal como se encontram no final do exercício fiscal em que tenha ocorrido a reorganização empresarial. As perdas não deduzidas do grupo ou grupos previamente existentes transitam para exercícios futuros. No caso de dois ou mais membros de um grupo se tornarem parte de outro grupo, as perdas não deduzidas do primeiro grupo não são imputadas conforme referido no n.º 1, desde que o valor conjunto dos fatores ativos e mão de obra dos membros do grupo que partem seja inferior a 20 % do valor dos dois fatores para todo o primeiro grupo.
- ii. No caso de dois ou mais contribuintes principais serem objeto de uma fusão, na aceção do artigo 2.º, alínea a), subalíneas i) e ii), da Diretiva 2009/133/CE do Conselho, as eventuais perdas não deduzidas de um grupo são imputadas aos seus membros, em conformidade com o capítulo VIII, com base nos fatores tal como se encontram no final do exercício fiscal em que tenha ocorrido a fusão. As perdas não deduzidas transitam para exercícios futuros.

CAPÍTULO V - Síntese conclusiva

GONÇALO AVELÃS NUNES, nas primeiras linhas da sua obra¹⁹¹ escreve: “*os grupos de sociedades constituem uma realidade extremamente complexa, multifacetada, mutável, flexível, mas ao mesmo tempo rica e apelativa para o direito*”. Face ao estudo exposto, não poderia estar mais de acordo. Relativamente ao RETGS, este apresenta-se como uma consolidação fiscal, sendo o lucro tributável do grupo obtido pela soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais de cada sociedade pertencente ao grupo fiscal, o que conduz à determinação de uma matéria coletável menor do que aquela que se verificaria no caso da não aplicação do regime, promovendo-se assim uma poupança fiscal significativa por parte do grupo e evitando a dupla tributação económica.

Outro fator de incentivo do RETGS é o facto de permitir uma boa gestão fiscal, munida de valores de segurança e previsibilidade constituindo uma forma de planeamento fiscal, na medida em que corresponde a uma conduta que permite aos sujeitos passivos a obtenção de benefícios fiscais previstos pelo legislador, eliminando ou evitando a evasão fiscal.

Quanto à composição do grupo, como vimos há um vasto leque de alterações de que é passível, com vários fatores a ter em conta, o que demonstra a versatilidade deste regime.

Ao nível da dedutibilidade de prejuízos fiscais no seio um grupo fiscal, é notória a sua complexidade face aos diferentes tipos de situações emergentes, configurando-se como um sistema penoso no momento de saída de alguma sociedade ou da cessação do regime, ao não permitir ou restringir a continuação da dedução de prejuízos.

O RETGS permite um crescimento gradual das sociedades para fazer face às fortes exigências do mercado global e a regulação através deste regime especial favorece também a permanência das sociedades em território português.

Importa também registar que este regime revela uma necessidade evidente de conjugação entre o direito fiscal e a contabilidade, podendo as obrigações declarativas dos grupos de sociedades refletirem-se também num acréscimo de gastos administrativos.

Do ponto de vista Estadual, a principal desvantagem deste regime é o facto de potenciar alguma perda de receita, ao permitir a compensação de perdas entre os resultados

¹⁹¹ Nunes (2001, p. 11)

das várias sociedades do mesmo grupo e a eliminação das operações internas para efeitos fiscais.

Com este estudo foi possível perceber que as variações do normativo europeu, bem como a evolução da jurisprudência dos órgãos jurisdicionais da União Europeia, fazem impender sobre os EM a obrigação de adaptação das respetivas legislações nacionais a tais comandos, designadamente, às Diretivas da UE e às decisões proferidas pelo TJUE. No plano da tributação direta, a regulamentação e a jurisprudência emanada dos órgãos competentes da UE têm revelado como objetivos específicos a garantia do bom funcionamento do mercado interno, bem como o combate à fraude e evasão fiscal a nível europeu.

Os casos que foram alvo de estudo no capítulo II, resultaram na necessidade de coadunação da jurisprudência da UE com o direito interno de EM que pode ter consequências relevantes nos sistemas tributários internos, forçando a alteração de normas e comprimindo, assim, a soberania fiscal dos EM.

O Acórdão de 12 de junho de 2014 do TJUE (processos C-39/13, C-40/13 e C-41/13) ditou alterações ao ordenamento jurídico português através da introdução do art.º 69º-A no CIRC de modo a garantir a não discriminação fiscal entre sociedades residentes dominadas por sociedades não residentes e sociedades residentes dominadas por sociedades com sede ou direção efetiva noutra EM da UE ou do Espaço Económico Europeu, assegurando assim uma maior segurança, previsibilidade e igualdade destas no exercício do direito de estabelecimento. Passou também a permitir que o estabelecimento estável de uma sociedade com sede ou direção efetiva noutra EM da UE ou do Espaço Económico Europeu possa fazer parte de um grupo de sociedades tributável pelo RETGS.

Pelos exemplos práticos apresentados no final do respetivo capítulo, estamos em condições de afirmar que o art.º 69º-A do CIRC veio permitir um aumento do número de sociedades residentes em Portugal que podem beneficiar das vantagens de tesouraria provenientes da opção pelo RETGS, permitindo um crescimento gradual das sociedades para fazer face às fortes exigências do mercado global e potencia a permanência das sociedades em território português.

Perante a análise do capítulo III, facilmente nos apercebemos que as alterações à política fiscal na UE padece de um implacável entrave que resulta num processo moroso e de difícil conclusão. Trata-se do sistema que os EM exigiram no domínio da fiscalidade, que

resultou num processo de decisão com base na unanimidade, que implica a possibilidade de um veto nacional, a forma de a proteger a soberania nacional.

Resultado. A MCCCIS foi proposta pela primeira vez em 2011, tendo sido relançada em 2016, e em 2019 permanece na mesa de negociações no Conselho, uma vez que os Estados-Membros continuam a tentar encontrar um acordo por unanimidade sobre o futuro da tributação das sociedades. A fiscalidade é o último domínio de intervenção da UE em que o processo de decisão assenta exclusivamente na unanimidade tendo a votação por maioria qualificada vindo a tornar-se a regra geral¹⁹². Acresce ainda, e com especial relevo para o caso em apreço, que a fiscalidade se revela como um dos poucos domínios políticos em que as decisões ainda são tomadas através de um processo legislativo especial¹⁹³ que, acompanhado da regra da unanimidade e limitado a uma consulta do PE no domínio da fiscalidade, está em desacordo com as realidades com as quais é hoje confrontada esta política¹⁹⁴.

Voltando as atenções novamente para a proposta de diretiva de 2011 para uma MCCCIS, esta efetivamente apresentava-se bastante ambiciosa e de difícil adoção numa única fase. De facto, verificou-se que alguns aspetos da proposta como a consolidação, geraram muito mais debate e discussão do que outros, atrasando assim a implementação destes. Além disso, ficou claro que a proposta original precisava ser ajustada para ser verdadeiramente eficaz no combate à evasão fiscal e para responder a outros desafios que se impunham. A proposta de diretiva relançada procurou manter as suas características como um sistema de tributação das sociedades que facilita o comércio transfronteiras e o investimento no mercado interno e continuaria a oferecer as vantagens da proposta anterior em termos de sujeitar grupos de sociedades com presença tributável em pelo menos um EM a um único conjunto de regras para o cálculo da sua matéria coletável em toda a UE, tornando-os, assim, responsáveis perante uma única administração fiscal (balcão único). O desagravamento fiscal por perdas transfronteiras ainda seria um resultado automático da

¹⁹² O Ato Único Europeu de 1986, que entrou em vigor em 1 de julho de 1987, substituiu a unanimidade pela votação pela maioria qualificada como regra geral para a harmonização das regras do mercado único. A seguir, foram dados outros passos que alargaram a votação por maioria qualificada a um vasto leque de políticas, incluindo a cooperação judiciária em matéria civil, a harmonização no domínio do direito penal e a cooperação policial.

¹⁹³ Remete-se para o ponto 3 do terceiro Capítulo.

¹⁹⁴ Através do comunicado COM(2019) 8 final de 15 de janeiro de 2019, a Comissão convidou o Conselho Europeu, o Parlamento Europeu, o Conselho e todas as partes interessadas a lançarem um debate aberto sobre a votação por maioria qualificada na política fiscal da UE, acompanhada de uma maior participação do Parlamento Europeu e a definirem uma abordagem atempada e pragmática para a sua aplicação.

consolidação e as regras relativas à determinação dos preços de transferência não se aplicariam no seio do grupo, uma vez que a distribuição das receitas de todo o grupo seria realizada através da fórmula de repartição.

Partiu-se para uma aplicação bifásica, com uma proposta de diretiva relativa a uma MCCIS seguida de uma para a MCCCIS, tornando mais fáceis as negociações com os EM, afastando numa primeira fase a consolidação que foi o aspeto de maior discórdia, permitindo agilizar o debate dos aspetos que envolvem a matéria coletável comum e os elementos internacionais de prevenção de evasão fiscal e transferência de lucros.

Quanto à obrigatoriedade de adoção, a MCCCIS foi proposta inicialmente como um sistema opcional cujo objetivo primordial era a simplificação do ambiente para as empresas no mercado único, no entanto, foi-se gerando a perceção de que seria improvável que as grandes empresas que beneficiavam das lacunas existentes optassem por este sistema.

Com a proposta relançada, a Comissão apresenta uma MCCCIS obrigatória pelo menos para grandes grupos multinacionais, aqueles que têm maior capacidade de tirar partido do planeamento fiscal agressivo, garantindo que as empresas com uma receita global superior a 750 milhões de euros por ano serão tributadas no país onde, de facto, obtêm os seus lucros.

A fórmula da repartição que foi apresentada pela Comissão com base em três fatores igualmente ponderados, “vendas por destino”, “ativos” e “mão-de-obra” (massa salarial e número de trabalhadores), viu acolhida a ideia apresentada pelo PE para acrescentar um quarto fator, a recolha e utilização de dados pessoais dos utilizadores de plataformas e serviços em linha, denominado por “dados”. Assim, uma vez que o Estabelecimento Estável Digital seja incluído na MCCCIS, tornar-se-á necessário ter em conta o "fator digital" na fórmula da repartição.

Outras características interessantes já abordados anteriormente acompanham a proposta de diretiva relançada, das quais podemos destacar algumas como o incentivo ao financiamento das atividades das sociedades através de capitais próprios, aproveitando os mercados em vez de recorrer ao endividamento; o apoio à inovação através de incentivos fiscais às atividades de Investigação e Desenvolvimento (I&D); e a regra que limita a dedutibilidade das despesas com juros (e outras despesas financeiras), a fim de desencorajar práticas de transferência de lucros para países de baixa tributação.

Uma última referência ao o sistema de recursos próprios da UE. A Comissão revelou termos e condições para afetar parte das receitas fiscais obtidas da MCCCIS ao orçamento da União, a fim de reduzir proporcionalmente as contribuições dos EM para o mesmo orçamento¹⁹⁵. Sem dúvida que para além de todas as vantagens da MCCCIS para o mercado interno, apresentadas ao longo desta dissertação, não menos interessante se revela a criação de um sistema de tributação das sociedades harmonizado enquanto recurso próprio equitativo e transparente mediante a consolidação e repartição da matéria coletável consolidada. Parece-nos evidente que se aproveitou os desenvolvimentos da harmonização fiscal garantidos pela MCCCIS para criar um contributo importante para o orçamento da UE, proporcionando montantes estáveis e relativamente elevados de receitas, sem, todavia, interferir com as prerrogativas fiscais dos EM.

¹⁹⁵ Remete-se para o ponto 8 do capítulo 3 desta dissertação.

Bibliografia

- Abreu, J. M. C. d. (2014). *Código das Sociedades Comerciais em comentário* (Vol. 7). Coimbra: Almedina.
- Abreu, J. M. C. d., & Martins, A. S. (2003). *Grupos de sociedades: Aquisições tendentes ao domínio total*. Coimbra: Almedina.
- Amorim, J. d. C., & Azevedo, P. A. (2016). *Códigos anotados & comentados - Tributação do rendimento das pessoas coletivas: CIRC e legislação complementar* Ginocar Produções.
- Antunes, J. A. E. (2002). *Os grupos de sociedades: Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária* (2ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Antunes, J. A. E. (2011). Tributação dos grupos de sociedades. *Fiscalidade: revista de direito e gestão fiscal*, 45.
- Araújo, A. M. F. d. (2015). *O regime de tributação dos grupos de sociedades em Portugal e na União Europeia* (Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal), Universidade do Minho,
- Araújo, J. R. G. (2014). *Regime fiscal das SGPS: A opção pelo RETGS* (Relatório de Estágio de Mestrado em Gestão), Universidade de Coimbra,
- Castro, S. M. O. (2015). *A tributação direta das sociedades na União Europeia: Perspetivas Futuras*. (Dissertação de Mestrado em Contabilidade), Universidade de Aveiro,
- Comissão Europeia – COM (2010) 2020, “*Europa 2020 - Uma estratégia europeia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo*”, de 3 de março de 2010, da Comissão Europeia.
- Comissão Europeia - COM (2010) 608, “*Um Acto para o Mercado Único - Para uma economia social de mercado altamente competitiva - 50 propostas para, juntos, melhor trabalhar, empreender e fazer comércio*”, de 27 de outubro de 2010, da Comissão Europeia.

- Comissão Europeia – COM (2011) 11, “*Análise Anual do Crescimento: uma resposta global da UE à crise*”, de 12 de janeiro de 2011, da Comissão Europeia.
- Comissão Europeia – COM (2011) 78 final, “*Review of the "Small Business Act" for Europe*”, de 23 de fevereiro de 2011, da Comissão Europeia.
- Comissão Europeia – COM (2015) 302 final, “*Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários*”, de 17 de junho de 2015, da Comissão Europeia.
- Comissão Europeia – COM (2019) 8 final, “*Rumo a um processo de decisão mais eficaz e mais democrático no âmbito da política fiscal da EU*”, de 15 de janeiro de 2019, da Comissão Europeia.
- Comissão Europeia – SP (2018) 242, “*Follow up to the European Parliament legislative resolution of 15 March 2018 on the proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*”, de 24 de maio de 2018, da Comissão Europeia.
- Dourado, A. P. (2018). *Direito Fiscal* (4ª ed.): Almedina.
- Ferreira, C. M. C. (2011). *Liberdade de estabelecimento e planeamento fiscal: A transferência de sede de sociedades na União Europeia*. (Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal), Universidade Católica Portuguesa, Porto.
- Filho, J. J. R. P. (2017). *Os desafios da tributação na economia digital*. (Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal), Universidade de Coimbra,
- Gouveia, A. C. A. (2016). *O estabelecimento estável no contexto do BEPS*. (Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal), Universidade Católica Portuguesa,
- Henriques, M. G. (2014). *Direito da União : história, direito, cidadania, mercado interno e concorrência* (7ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Lopes, M. C., & Lopes, A. I. (2017). *Efeitos da adoção da IFRS 10 na composição dos grupos: um estudo exploratório*. Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL),

- Machado, J. E. M. (Ed.) (2018). *Direito da União Europeia* (4ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Marques, F. C. V. (2006). O princípio da não-discriminação e a fiscalidade directa na união europeia. *Boletim de Ciências Económicas XLIX*, 175 a 269.
- Nabais, J. C. (2005). *Estudos de Direito Fiscal: Por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2015). *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2018). *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas* (3ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal* (11ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Nunes, G. A. (2001). *Tributação dos grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em Sede de IRC - Contributo para um Novo Enquadramento Dogmático e Legal do seu Regime*. Coimbra: Almedina.
- Oliveira, A. P. d. (2016). *Manual de grupos de Sociedades*. Lisboa: Almedina.
- Oliveira, J. M. G. d. (2013). *O Regime especial de tributação dos grupos de sociedades* (Curso de Especialização em Direito Fiscal), Universidade do Porto, Porto.
- Pereira, P. R. (2004). *A tributação das Sociedades na União Europeia: Entraves fiscais ao mercado interno e estratégias de actuação comunitária*. Coimbra: Almedina.
- Rodrigues, A. S., & Sarmiento, J. M. (2018). Uma análise comparada entre o MCCCIS e o RETGS.
- Rodríguez, E. F., & García, S. Á. (2002). Evolución de la armonización comunitaria del impuesto sobre sociedades en materia contable y fiscal.
- Sá, N. F. R. d. (2014). *A tributação dos grupos de sociedades na mais recente reforma do IRC* (Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal), Universidade Católica do Porto,
- Sanches, J. L. S. (2006). *Os Limites do Planeamento Fiscal: Substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional*. Lisboa: Coimbra Editora
- Sanches, J. L. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

Silva, M. A. d. (2017). *O regime especial de tributação dos grupos de sociedades: Vantagens e constrangimentos*. (Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais), Universidade de Lisboa, Lisboa.

Teixeira, G. (2018). *Manual de Direito Fiscal* (5ª ed.): Almedina.

Documentação Consultada

Circular n.º 5/2015 de 31 de março de 2015, da Direção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Circular n.º 8/2012 de 30 de maio de 2012, da Direção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Comunicado 15205/16, de 06 de dezembro de 2016, do Conselho da União Europeia.

Comunicado 9581/17 de 23 de maio de 2017, do Conselho da União Europeia.

Comunicado de imprensa 15068/15, de 08 de dezembro de 2015, do Conselho da União Europeia.

Comunicado de imprensa 910/15, do de 08 de dezembro de 2015, do Conselho da União Europeia.

Comunicado de imprensa IP/16/3471, de 25 de outubro de 2016, da Comissão Europeia.

Comunicado SP(2012)388-0 de 30 de maio de 2012, da Comissão Europeia.

Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, apresentadas em 27 de fevereiro de 2014 (C-39/13, C-40/13 e C-41/13).

Despacho P1658/2010 de 12 de agosto de 2010, “*Dedução de prejuízos fiscais*”, da Direção-Geral dos Impostos.

Despacho P1664/2006 de 21 de novembro de 2006, “*Dedução de prejuízos fiscais*”, da Direção-Geral dos Impostos.

Despacho P2168/2000, de 09 de abril de 2001, “*Caducidade do direito à liquidação*”, da Direcção-Geral dos Impostos.

Despacho P962/2008 de 09 de julho de 2008, “*Dedução de prejuízos fiscais*”, da Direcção-Geral dos Impostos.

Despacho, P950/2011 de 02/07/2012 - Assunto: “*Dedução de prejuízos fiscais - Prazo de entrega do requerimento*” da Direcção-Geral dos Impostos.

Diretiva 2003/49/CE do Conselho de 3 de junho de 2003 relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de EM diferentes.

Diretiva 2011/96/UE do Conselho da União Europeia de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de EM diferentes

Diretiva 2011/96/UE do Conselho da União Europeia de 30 de novembro de 2011.

Documento de trabalho dos serviços da Comissão, SEC(2011)315 final, de 16 de março de 2011.

Documento de trabalho dos serviços da Comissão, SEC(2011)316 final, de 16 de março de 2011.

Documento de trabalho dos serviços da Comissão, SWD(2015) 121 final, de 17 de junho de 2015.

Documento de trabalho dos serviços da Comissão, SWD(2016)341, 25 de outubro de 2016.

Documento de trabalho dos serviços da Comissão, SWD(2016)342, de 25 de outubro de 2016.

Fichas temáticas sobre a União Europeia – “*Fiscalidade direta: tributação das pessoas singulares e das sociedades*” de outubro de 2018, do Parlamento Europeu.

Instruções de preenchimento da declaração de rendimentos modelo 22 da Direcção de Serviços do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

JOUE C 64/5 de 28 de fevereiro de 2017.

JOUE C/2014/153/6 de 28 de fevereiro de 2017.

Lei n.º 82-C/2014 de 31 de dezembro.

Manual de Preenchimento do Quadro 07 da DR Modelo 22 da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 14 - Concentrações de Atividades Empresariais

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação

Nota 14509/15 do Conselho da União Europeia de 01 de dezembro de 2015.

Parecer 1/08, General Agreement on Trade in Services, Coletânea 2009 I-11129, n.º 110.

Parecer 2/00 Protocolo de Cartagena, Colectânea 2001, I-9713, n.º. 5.

Parecer da Comissão de Assuntos Jurídicos, PE 480.657v01-00 de 30 de janeiro de 2012.

Parecer da Comissão de Assuntos Jurídicos, PE 602.928v04-00 de 13 de julho de 2017.

Parecer da Comissão de Assuntos Jurídicos, PE 602.948v03-00 de 19 de julho de 2017.

Parecer da Comissão de Orçamento, Finanças e Administração Pública (Proposta de Lei N.º 249/XII).

Parecer da Comissão do Mercado Interno e da Proteção dos Consumidores, PE 475.872v02-00 de 25 de janeiro de 2012, relator Olle Schmidt.

Parecer do Comité das Regiões, CDR/2011/152 de 14 de dezembro de 2011, relator Gusty Graas.

Parecer do Comité Económico e Social Europeu, CESE/2011/1585 de 26 de outubro de 2011, relator Joachim Wuermeling.

Parecer do Comité Económico e Social Europeu, CESE/2016/2205 de 29 de julho de 2017, relator Michael McLoughlin.

Parlamento Europeu, <http://www.europarl.europa.eu/committees/pt/imco/home.html>.

Projeto de relatório da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários, PE 475.870v01-00 de 09 de novembro de 2011, relator Marianne Thyssen.

Projetos de Relatório PE 608.035v01-00 e PE 608.050v01-00 de 13 de julho de 2017, da ECON.

Proposta de Diretiva do Conselho COM(2011) 121 final, de 16 de março de 2011.

Proposta de Diretiva do Conselho COM(2016) 683 final, de 26 outubro de 2016.

Proposta de Diretiva do Conselho COM(2016) 685 final, de 26 outubro de 2016.

Proposta de Lei N.º 249/XII.

Regulamento (UE) n.º 1254/2014 da Comissão, de 11 de dezembro de 2012.

Relatório A7/2012/80 de 29 de março de 2012, da ECON.

Relatório A8-0050/2018 de 01 de março de 2018, da ECON.

Relatório A8-0051/2018 de 01 de março de 2018, da ECON.

Relatório BEPS - *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page1

Relatório BEPS - *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, disponível em <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

Relatório BEPS - *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status action 7: 2015 Final Report*, disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>.

Relatório ST_11507_2013_INIT de 25 de junho de 2013, do ECOFIN.

Relatório ST_15082/18, de 06 de dezembro de 2018, do ECOFIN.

Resolução Legislativa P7/TA/2012/135/P7 de 19 de abril de 2012, do Parlamento Europeu.

Resolução Legislativa T8-0087/2018 e T8-0088/2018 de 15 de março de 2018, do Parlamento Europeu.

Jurisprudência citada:

Ac. CAAD Processo nº 176/2016-T de 2017-11-21.

Ac. CAAD Processo nº 239/2014-T de 2014-09-01.

Ac. CAAD Processo nº 447/2015-T de 2016-02-12.

Ac. CAAD Processo nº 56/2017-T de 2017-11-17.

Ac. CAAD Processo nº 659/2014-T de 2015-04-24.

Ac. TJUE de 01 de abril de 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd*, (C-80/12).

Ac. TJUE de 01 de outubro de 2009, *Comissão v. Conselho*, (C-370/07).

Ac. TJUE de 08 de 09 de 2009, *Comissão v. Parlamento e Conselho*, (C-411/06).

Ac. TJUE de 10 de janeiro de 2006, *Comissão v. Parlamento Europeu e Conselho*, (C-178/03).

Ac. TJUE de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, (C-80/94).

Ac. TJUE de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, (C-374/04).

Ac. TJUE de 12 de junho de 2014, (C-39/13, C-40/13, C-41/13).

Ac. TJUE de 13 de dezembro de 1983, *Apple and Pear* (C-222/82).

Ac. TJUE de 13 de dezembro de 2015, *Marks & Spencer*, (C-446/03).

Ac. TJUE de 14 de dezembro de 2006, *Denkavit Internationaal BV and Denkavit France*, (C-170/05).

Ac. TJUE de 15 de maio de 2008, *Lidl Belgium*, (C-414/06).

Ac. TJUE de 17 de outubro de 1996, *Denkavit*, (C-283/94, C-291/94 e C-292/94).

Ac. TJUE de 18 de junho de 1985, *Steinhauser v Ville de Biarritz*, (C-197/84).

Ac. TJUE de 23 de outubro de 2007, *Parlamento v. Comissão*, (C-403/05).

Ac. TJUE de 25 de fevereiro de 2010, *X Holding*, (C-337/08).

Ac. TJUE de 26 de junho de 2008, *Burda GmbH*, (C-284/06).

Ac. TJUE de 27 de novembro de 2008, *Papillon*, (C-418/07).

Ac. TJUE de 27 de setembro de 1988, *Comissão v. Conselho*, (C165/87).

Ac. TJUE de 29 de junho de 1986, *Comissão v. França*, (C-270/83).