

Índice

- 03** **Editorial**
Paulo Ralha
- 04** **O que mais faz zangar as pessoas é serem mais tributadas do que os seus semelhantes**
Fernando Rocha Andrade
- 06** **A proposta de diretiva sobre a matéria coletável consolidada comum em sede de imposto sobre as sociedades: passado, presente e futuro**
António Carlos dos Santos
- 14** **Em defesa da cidadania fiscal**
Vasco Valdez | Alexandre Simões
- 18** **Harmonização tributária, social ou humana não se opera de um dia para o outro**
Domingos Azevedo
- 20** **A reforma do IRC e o programa “beps” – Breves reflexões**
António Lobo Xavier | Inês Pinto Leite
- 27** **Sem harmonização na UE, não haverá justiça fiscal**
Ana Gomes
- 30** **CAUSAS E LUTAS
De cobradores e fariseus**
Nuno Balacó
- 33** **A Administração Tributária e a Liberdade de Expressão no séc. XXI**
André Ventura
- 36** **Tomada de posse da Direção Nacional e do Conselho Fiscal do STI**
- 38** **Primeiro encontro nacional de sócios do STI**

Sindicato dos Trabalhadores dos Impostos
Av. Coronel Eduardo Galhardo, n.º 22 B
1199-007 Lisboa

www.stimpostos.pt
geral@stimpostos.pt
T 218 161 710 . F 218 150 095



SINDICATO DOS
TRABALHADORES
DOS IMPOSTOS

STI, tão forte quanto tu quiseres!

A proposta de diretiva sobre a matéria comum em sede de imposto sobre as so



ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS

Prof. associado da Universidade Europeia

É curioso referir que uma política de harmonização fiscal na tributação direta só começou a verificar-se (com a aprovação das diretivas mães e afiliadas e cisões e fusões) quando a Comissão dela abdicou como política regra ao reconhecer, no início dos anos 90 do século passado, a prevalência do princípio da subsidiariedade. O final dos anos 90, dominado pela estratégia da luta contra a concorrência fiscal prejudicial, deu origem a um acréscimo da coordenação fiscal, acompanhado de um novo impulso da harmonização fiscal específica, pontual.

1. O debate sobre a fiscalidade na União Europeia gira hoje essencialmente em torno de três temas: a necessidade de uma reforma profunda dos sistemas de tributação das empresas nos Estados membros; a reforma do IVA centrada na consolidação do princípio do destino; e a luta contra a fraude, evasão, planeamento fiscal abusivo e concorrência fiscal prejudicial, que implica, no mínimo, reforço da cooperação administrativa e da troca de informações entre jurisdições.

Os objetivos destas reformas são o aprofundamento do mercado interno, a melhoria da competitividade das empresas europeias, a salvaguarda das receitas da União e dos Estados Membros e a concretização da “estratégia 2020” para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo.

É neste quadro, e num ambiente de persistência de anemia económica derivada da crise financeira metamorfoseada em crise das dívidas soberanas, que surge em 2015 o relançamento da proposta da matéria coletável consolidada comum (MCCCC) apresentada em 2011. O tema da harmonização fiscal dos impostos sobre as sociedades volta assim a estar na ordem do dia.

2. A política comunitária no âmbito da fiscalidade tem oscilado entre um dirigismo liberal – uma intervenção em nome da neutralidade na construção do mercado interno – e abstenção, em nome da

preservação da ação autónoma dos Estados membros. Centralização e descentralização são duas faces da ação comunitária, nomeadamente das estratégias fiscais da Comissão. Esta política é globalmente consentânea com a constituição fiscal comunitária, com as normas e princípios comunitários que enquadram a fiscalidade dos Estados membros. Tal constituição fiscal – que visa conformar as fiscalidades nacionais com o princípio da não discriminação, com as liberdades económicas inerentes à construção do mercado interno e com as regras da concorrência – possibilita essencialmente três modelos de aproximação/convergência dos sistemas fiscais: concorrência fiscal entre sistemas, coordenação dos sistemas fiscais e harmonização fiscal cuja defesa surge nos relatórios Neumark e Ruding, em múltiplos planos de ação e no estudo de 2001 sobre a fiscalidade das empresas no mercado interno. Na fiscalidade, mormente na direta, a regra tem sido a da concorrência fiscal (descentralização), temperada pela coordenação fiscal, sendo a harmonização fiscal (centralização), a exceção. Este primado da concorrência fiscal assenta essencialmente em três pilares: a União baseia-se num princípio de especialidade e a fiscalidade direta não é uma atribuição comunitária; vigora um princípio de unanimidade nas decisões fiscais; a intervenção comunitária, em áreas que não são da sua exclusiva competência,

coletável consolidada sociedades: passado, presente e futuro

rege-se pelo princípio da subsidiariedade.

3. É curioso referir que uma política de harmonização fiscal na tributação direta só começou a verificar-se (com a aprovação das diretivas mães e afiliadas e cisões e fusões) quando a Comissão dela abdicou como política regra ao reconhecer, no início dos anos 90 do século passado, a prevalência do princípio da subsidiariedade. O final dos anos 90, dominado pela estratégia da luta contra a concorrência fiscal prejudicial, deu origem a um acréscimo da coordenação fiscal, acompanhado de um novo impulso da harmonização fiscal específica, pontual. O Conselho, sensível aos argumentos da perda de receitas e da concentração da carga fiscal nos fatores de produção menos móveis, anuiu então à aprovação de um código de conduta sobre a fiscalidade das empresas e das diretivas sobre a tributação da poupança e dos juros e royalties.

Passada esta fase, a Comissão retomou a sua estratégia de centralização em nome da construção do mercado interno. Elevar a competitividade da UE (não necessariamente coincidente com a competitividade fiscal de cada EM) implicaria encontrar um remédio para os entraves às atividades económicas transfronteiriças e à própria ação das autoridades fiscais derivadas, na época, de 25 regimes fiscais diferentes (regras, regula-

mentos, autoridades distintas) e de interpretações diferentes dos próprios regimes comunitários.

Tais entraves derivariam, essencialmente, da existência de fronteiras fiscais (e contabilísticas), sendo os mais significativos:

A permanência de duplas tributações internacionais;

A complexidade dos regimes de preços de transferência em que a repartição de lucros e perdas é efetuada na base de transações individuais;

A ausência de um tratamento satisfatório das perdas transfronteiriças;

Passada esta fase, a Comissão retomou a sua estratégia de centralização em nome da construção do mercado interno. Elevar a competitividade da UE (não necessariamente coincidente com a competitividade fiscal de cada EM) implicaria encontrar um remédio para os entraves às atividades económicas transfronteiriças e à própria ação das autoridades fiscais derivadas, na época, de 25 regimes fiscais diferentes (regras, regulamentos, autoridades distintas) e de interpretações diferentes dos próprios regimes comunitários.

Os custos fiscais associados às operações de reestruturação de grupos;

A existência de sistemas contabilísticos distintos;

A insuficiência da assistência mútua entre Estados membros.

Perante esta situação, a Comissão propôs então uma estratégia em dois tempos, tendo em vista a provação de medidas específicas e de medidas globais, complementares entre si.

4. São exemplos de *medidas específicas* entretanto adotadas, visando a correção de entraves fiscais muito concretos:

- O alargamento do campo de aplicação da diretiva mães/afiliadas, a qual contempla a isenção de retenção na fonte dos lucros distribuídos pela afiliada à sociedade-mãe situada em EM diferente;

- A aprovação da diretiva dos juros e *royalties* que estabelece um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos entre sociedades associadas de EM diferentes;

- A melhoria da diretiva que contém o regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de EM diferentes;

- A criação de um fórum para análise dos preços de transferência que possibilitasse, entre outras coisas, uma aplicação uniforme das diretrizes da OCDE relativas a acordos de repartição de custos, a melhoria da convenção de arbitra-

gem, a existência de procedimentos comuns para a realização de acordos prévios bilaterais;

Outras medidas em análise que visavam atingir objetivos de redução de distorções eram as seguintes:

- Uma nova proposta de diretiva sobre o regime de tomada em consideração pelas empresas dos prejuízos sofridos pelos seus estabelecimentos permanentes e filiais noutros Estados membros;

- A criação de um modelo comunitário de convenção para evitar a dupla tributação ou a realização de uma convenção multilateral para o mesmo efeito; e

- A consolidação das orientações do Tribunal de Justiça, através da emissão de documentos de aplicação (nomeadamente, recomendações), que evitasse o carácter disperso, fragmentado, das decisões jurisprudenciais.

5. Ao lado destas medidas, seriam analisadas propostas concretas de medidas globais (opcionais ou não) centradas no princípio da tributação unitária das empresas que integram grupos à escala europeia (isto é, num quadro único de tributação e contabilidade consolidada para efeitos fiscais). A ideia era a de que a existência de uma matéria coletável comum no quadro de um sistema global seria muito simplificadora da atividade das empresas no mercado único. Além disso, as administrações fiscais poderiam concentrar as atenções nas relações com países terceiros. Acresce que a possibilidade de uma concorrência fiscal entre Estados membros manter-se-ia (em conformidade com a constituição fis-

cal comunitária) na medida em que estes conservariam a possibilidade de definir as taxas do imposto. No entanto, isto implicaria uma divisão da matéria coletável pelos Estados, uma definição clara do grupo de sociedades para a consolidação de perdas e ganhos e uma nova relação deste sistema com as convenções de dupla tributação existentes. As medidas globais poderiam apresentar quatro variantes.

6. A primeira variante, a mais radical, seria a de um *imposto europeu* sobre o rendimento das sociedades (especificamente destinado às grandes sociedades multinacionais). Um modelo perfeito pressuporia a criação de uma nova autoridade, o surgimento de um novo código (europeu) e a existência de uma taxa única. As receitas deste imposto seriam essencialmente europeias (com eventuais excedentes devolvidos aos Estados membros). Teríamos no fundo um imposto federal. Impossível de concretização neste momento, por razões de índole política, a análise deste modelo deveria ser efetuada, segundo proposta da ex-comissária Schreyer, no quadro das novas perspetivas financeiras a partir de 2013.

A segunda variante, que reflete a estratégia tradicional da Comissão, seria a existência de uma *matéria coletável* única harmonizada a nível europeu (um sistema que, por definição, não operaria em paralelo com os sistemas nacionais existentes). Esta forma poderia ser concretizada através da aprovação sucessiva de medidas específicas imperativas comandadas por uma estratégia global.

Daqui resultaria uma progressiva aproximação entre as bases tri-

butáveis (regras comuns quanto a amortizações, provisões, tratamento fiscal do immobilizado incorpóreo e da locação financeira, valorimetria de existências, repartição dos encargos gerais de gestão suportados pela sede, aproximação da tributação das mais-valias, limitação dos créditos fiscais ao investimento), eventualmente acompanhada de uma aproximação das taxas de imposto sobre as sociedades ou da definição de uma taxa mínima.

Esta estratégia inspirava-se no IVA comunitário, podendo no final desembocar num Código único que substituiria os códigos nacionais existentes. Poderiam existir certas diferenças no plano da aplicação do imposto. Permaneceriam, contudo, os entraves ligados à interação entre a fiscalidade das pessoas singulares e a das sociedades de natureza pessoal.

A terceira, vista então como a mais viável a curto prazo, a partir de um projeto-piloto, seria a da tributação segundo as regras da residência ou Estado de origem ("*home state taxation*"). Tratava-se de uma forma avançada de coordenação fiscal, baseada na técnica do reconhecimento mútuo do direito dos outros Estados membros. Por definição, este modelo mantinha intactos os direitos nacionais existentes.

A matéria coletável de certas empresas que operem em diversos Estados membros sob a forma de filiais ou estabelecimentos estáveis seria pois determinada pelas regras do Estado membro da residência. Assim, a Sociedade "X" pertencente ao grupo 123 com sede social em Portugal e que possuísse uma filial a cem por cento, "Y", situada em Espanha, deveria calcular a sua matéria coletável de acordo com o

direito português, sob controlo da Administração Fiscal portuguesa, como se as duas entidades estivessem operando entre nós. A matéria coletável acumulada (de “X” e “Y”) seria dividida entre Portugal e Espanha, segundo uma fórmula de repartição previamente acordada. O imposto seria pago com aplicação das taxas portuguesas à empresa “X” e das taxas espanholas à filial “Y”.

Esta forma exigia, contudo, a clarificação do conceito de residência e das empresas que integram um grupo. Estas, mesmo quando operam no estrangeiro, são vistas como empresas domésticas. Exige ainda uma fórmula de repartição dos lucros líquidos de um grupo. Poderia ser implantada através de uma diretiva ou mesmo, fora dos quadros institucional da União Europeia, através de uma convenção multilateral. Uma vantagem desta variante é que ela permitiria resolver os problemas decorrentes da aplicação das regras dos preços de transferência e possibilitaria a compensação de perdas sempre que este regime estivesse previsto no direito interno. A Comissão chegou a propor, sem êxito, um projeto-piloto para as pequenas e médias empresas a prosseguir numa base de adesão facultativa dos Estados membros.

A quarta variante baseava-se na técnica de harmonização fiscal e consistia na tributação das empresas sobre uma matéria coletável consolidada comum. Ela implicava um novo código opcional complementar às regras nacionais constituído por regras comuns para determinar a matéria coletável de empresas que operam em vários Estados membros (ou mesmo num

« A obrigatoriedade de das empresas atribuírem os lucros a cada jurisdição na base do princípio da livre concorrência (arm’s length), com contabilidades separadas (transação por transação), decorrente da disciplina dos preços de transferência (art. 9.º da Convenção Modelo da OCDE), considerada por muitos operadores económicos como o maior obstáculo ao mercado interno;

só). O ponto de partida da consolidação seria constituído pelas normas contabilísticas europeias.

Assim, a sociedade “X” sediada em Portugal com uma filial a cem por cento “Y” em Espanha calcularia a matéria coletável de acordo com o novo código fiscal (comum), sob controlo da Administração portuguesa. A matéria coletável seria repartida entre os dois países e, tal como no caso anterior, as taxas aplicáveis seriam as portuguesas à empresa “X” e as espanholas à empresa “Y”.

A gestão das regras comuns seria, pois, efetuada pelo Estado membro da residência para o conjunto das atividades. Cada grupo de empresas só teria uma matéria coletável e só responderia perante uma administração. Acabariam as dificuldades inerentes aos preços de transferência e haveria consolidação fiscal idêntica para todas as empresas. Não seria obrigatório mexer na lei interna. Mas seria provavelmente necessário construir uma nova rede de convenções de

dupla tributação. A existência de um modelo comunitário seria neste quadro um ponto importante.

É esta quarta variante que acabou por ter as preferências das instituições europeias.

7. Em 2001, no já referido estudo da Comissão sobre a fiscalidade direta das empresas no mercado interno [SEC (2001) 1681], que se propunha salientar as diferenças entre os níveis efetivos de tributação das empresas e identificar as medidas fiscais que poderiam prejudicar as atividades económicas transfronteiras no mercado interno, ganha corpo a ideia da criação, no plano europeu, de uma Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCC), dirigida, sobretudo, para as atividades das empresas que operam na União Europeia (UE).

A existência, nesta matéria, de (na época) 27 sistemas fiscais distintos trazia diversas consequências negativas para a construção do mercado interno:

A obrigatoriedade das empresas atribuírem os lucros a cada jurisdição na base do princípio da livre concorrência (arm’s length), com contabilidades separadas (transação por transação), decorrente da disciplina dos preços de transferência (art. 9.º da Convenção Modelo da OCDE), considerada por muitos operadores económicos como o maior obstáculo ao mercado interno;

A relutância dos Estados Membros (EM) em permitirem a dedução das perdas ocorridas em empresas associadas quando os lucros não estejam sujeitos às regras de incidência desse mesmo EM;

A possibilidade das reorgani-

zações transfronteiras originarem a tributação de mais-valias ou de duplas tributações;

A provável existência de situações de dupla tributação decorrentes de conflitos de direitos de tributação entre os EM.

Tudo isto, a que acrescem outros fatores (regras distintas de determinação da matéria coletável e de cobrança, desconformidade entre os acordos de dupla tributação, relativa ineficácia das diretivas “mães e filhas”, “fusões e cisões” e “juros e royalties”), implicaria um acréscimo de custos de cumprimento para as empresas e uma diminuição da sua eficiência e competitividade, nomeadamente perante as empresas japonesas e americanas.

8. De facto, a existência de 27 sistemas fiscais distintos afeta as decisões de investimento relativamente ao lugar, ao tipo e à fonte de financiamento e não garante uma eficiente alocação de recursos, em contradição, aliás, com o disposto no art. 2.º do Tratado da União Europeia (TUE). Além disso, os EM, para protegerem as suas bases tributárias, introduzem frequentemente dispositivos, como certas medidas anti-abuso, que violam as liberdades económicas fundamentais definidas no TUE.

Os Serviços da Comissão sempre defenderam que um dos principais obstáculos à atividade económica transfronteiras era a ausência de total consolidação (de ganhos e perdas) das empresas no território da UE. Tal facto favorecia os investimentos domésticos em desfavor dos investimentos em outros EM, favorecia os investimentos nos EM de maior dimensão, as grandes empresas em comparação com as pequenas e influenciava a opção entre

um estabelecimento estável e uma subsidiária.

A solução para este estado de coisas implicava, segundo a Comissão, que as empresas de um grupo pudessem calcular o seu rendimento de acordo com um único conjunto de regras e que fossem estabelecidas contas consolidadas para fins fiscais, com eliminação dos efeitos potenciais da tributação das transações internas efetuadas dentro do grupo. De fora ficaria a fixação das taxas que permaneceria no espaço de soberania dos EM. Para já, o importante seria criar uma MCCC para a tributação das atividades económicas no quadro da UE e desenvolver um mecanismo de repartição ou imputação apropriado dessa MCCC a aprovar pelos EM.

9. Após intenso trabalho realizado por um grupo de natureza consultiva com vários subgrupos técnicos, a Comissão anunciou para 2008 uma proposta de diretiva sobre a MCCC, com as seguintes características: uma base harmonizada alargada de tributação, com consolidação e mecanismo de repartição, em que a definição das taxas permanecia no plano estadual; um regime opcional para as empresas (mas obrigatório para os EM), uma administração do imposto centrada no princípio já conhecido do IVA do balcão único (“one-stop shop”) e a criação de um procedimento de comitologia para o exercício de poderes de aplicação pela Comissão. Essa proposta implicaria, nomeadamente, a determinação do rendimento tributável relativamente a cada membro do grupo, a determinação do rendimento do grupo (consolidação) e a imputação aos EM do rendimento assim de-

terminado. Por outro lado, ela deveria orientar-se por um conjunto de princípios gerais de tributação (capacidade contributiva, igualdade, certeza e segurança, simplicidade, neutralidade), cuja concretização e articulação, porém, nem sempre seriam fáceis.

10. Em 16 de Março de 2011, a Comissão apresentou finalmente a sua proposta de diretiva.

Segundo a exposição de motivos ela contém “um sistema de regras comuns para calcular a matéria coletável das sociedades com residência fiscal na UE e das sucursais situadas na UE de sociedades de países terceiros”. Este “quadro fiscal comum prevê regras para o cálculo dos resultados fiscais a título individual de cada sociedade (ou sucursal), a consolidação desses resultados quando existirem outros membros do grupo e a repartição da matéria coletável consolidada por cada Estado-Membro elegível”. Acabam eventuais retenções na fonte nas relações intraeuropeias no seio do grupo, eventuais custos tributários de reestruturação de empresas e quaisquer formas de tributação à saída das fronteiras (*exit tax*).

Visa-se, deste modo, evitar fenómenos de sobretributação e de dupla tributação, tal como decorre de um princípio de neutralidade, diminuir os encargos administrativos e os custos de cumprimento das obrigações fiscais pelas empresas.

Estamos perante uma proposta de harmonização fiscal, cuja base jurídica é o artigo 115.º do TFUE, mas de uma harmonização parcial que não interfere com a definição de taxas nem com as contas financeiras das empresas. Os EM man-

têm pois o poder de definir as taxas, salvaguardando-se um espaço de concorrência fiscal e de definição do nível de receita de imposto sobre as sociedades para financiarem as despesas públicas, bem como as suas próprias regras contabilísticas.

Esta proposta de diretiva integra-se na Estratégia Europa 2020, para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo, visando incentivar o crescimento e o emprego bem como a investigação e o desenvolvimento. Por isso, todas as despesas referentes a I&D são dedutíveis. Prevê-se que ela seja complementada por uma proposta relativa ao regime da Sociedade Privada Europeia.

A proposta é extensa e complexa, contendo 136 artigos e estando dividida em 18 capítulos relativos ao âmbito de aplicação, aos conceitos fundamentais, à opção pelo sistema, ao cálculo da matéria coletável, aos prazos e quantificação, à depreciação dos ativos fixos, às perdas, às disposições relativas à entrada e à saída do sistema, à consolidação, à entrada e saída do grupo, à reorganização empresarial, às relações entre o grupo e outras entidades, às transações entre empresas associadas, às regras anti-abuso, às entidades transparentes, à repartição da matéria coletável consolidada, à administração e procedimentos e às disposições finais.

11. A proposta de diretiva estabelece um sistema de regras comuns para o cálculo da matéria coletável das sociedades com residência fiscal na UE e das sucursais de sociedades de países terceiros situadas na União.

A material coletável é calculada com base nos réditos (proventos

das vendas e transações) líquidos, subtraindo-se os réditos isentos, os encargos dedutíveis (todos os custos de vendas e despesas, líquidos de IVA dedutível, incorridos pelo contribuinte para obter ou garantir o rendimento) e outros elementos dedutíveis (como uma dedução proporcional relativamente à depreciação dos ativos fixos). Os réditos, encargos e elementos dedutíveis deverão ser, em regra, contabilizados no âmbito do exercício fiscal em que foram gerados ou incorridos.

Os défices não poderão ser objeto de reporte para trás, mas em contrapartida poderão ser indefinidamente reportados para os exercícios seguintes (ao contrário do que dispunha o memorando de entendimento firmado com a *troi-*

« A sociedade principal exerce a opção pela MCCC em nome dos membros elegíveis para o grupo, sendo essa uma decisão de “tudo ou nada”: uma vez exercida a opção pela tributação do grupo não é possível deixar de fora uma subsidiária elegível. A partir de então essa empresa (designada por contribuinte) deixa de estar sujeita às regras nacionais relativas ao IRC em tudo que seja regido por normas comuns. Apenas se excluem as empresas em insolvência ou processos de liquidação e as que se dediquem ao shipping e estejam sujeitas a imposto sob a tonelagem.

ka que limita esse benefício a três anos).

A proposta reconhece, no seu considerando n.º 6, que “a consolidação é um elemento essencial” da proposta pois ela é “a única forma de combater os principais obstáculos fiscais com que se deparam as sociedades da União”, ao permitir “eliminar as formalidades dos preços de transferência e a dupla tributação intragrupo”. Acresce que “as perdas incorridas pelos contribuintes são automaticamente compensadas com os lucros gerados por outros membros do mesmo grupo”. Os lucros e perdas apenas serão considerados no caso da sua efetiva concretização. Recorde-se, a propósito, que em Portugal não existe hoje um regime geral de tributação pelo lucro consolidado.

A proposta contém ainda a existência de regras para a distribuição de resultados entre os EM onde as empresas do grupo estejam estabelecidas, bem como a existência de um balcão único inspirado na experiência do IVA, de forma a que os problemas fiscais e as obrigações acessórias sejam tratados junto de uma única administração tributária.

12. O regime da MCCC é, porém, opcional para as empresas. A proposta não impõe este regime às empresas que não pretendam expandir-se para fora do território nacional em que operam. Isto significa que cada EM pode estar confrontado com a aplicação de dois regimes distintos, o nacional e o europeu.

A sociedade principal exerce a opção pela MCCC em nome dos membros elegíveis para o grupo, sendo essa uma decisão de “tudo ou nada”: uma vez exercida a op-

ção pela tributação do grupo não é possível deixar de fora uma subsidiária elegível. A partir de então essa empresa (designada por contribuinte) deixa de estar sujeita às regras nacionais relativas ao IRC em tudo que seja regido por normas comuns. Apenas se excluem as empresas em insolvência ou processos de liquidação e as que se dediquem ao *shipping* e estejam sujeitas a imposto sob a tonelagem.

Entre nós são elegíveis, quanto à forma, as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas constituídas de acordo com o direito português e sujeitas a IRC.

Para se optar pela consolidação fiscal - de 100% - é necessário definir o que, para este efeito, se entende por grupo, isto é, importa delimitar as fronteiras ou o perímetro do grupo.

Como se sabe não existe um conceito uniforme de grupo, mesmo em sede fiscal, entre os EM. Entre nós, o conceito de grupo está previsto no Título VI do Código das Sociedades Comerciais ("sociedades coligadas") e também no CIRC (artigos 69.º a 71.º) a propósito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

No plano da UE, encontramos distintos conceitos de grupo pois estamos perante um conceito funcional, construído em função dos problemas que visa resolver. Assim temos o conceito de grupo para efeito das diretivas *Mães e Filhas* e *Juros e Royalties*, o conceito do artigo 11.º da Diretiva de Consolidação do IVA de 2006, não utilizado por Portugal, e o conceito de grupo no quadro da IAS (NIC n.º 27º).

Desde os trabalhos preparatórios tornava-se claro que o concei-

to de grupo deveria ser construído tendo em conta critérios que simbolizassem uma forte integração económica e empresarial. Esses critérios, agora recebidos na proposta, eram os do controlo, da propriedade e do direito aos lucros.

13. A consolidação estende-se à matéria coletável de todas as entidades elegíveis para o grupo, estabelecimentos estáveis (EE) ou subsidiárias, sendo obrigatória para quem optou pelo sistema da MCCC.

A participação no grupo (e, consequentemente, a consolidação) é determinada de acordo com os critérios do controlo e da propriedade que visam garantir um alto grau de integração económica. O primeiro exige que a sociedade-mãe seja titular, em relação às sociedades filiais elegíveis, imediatas ou subfiliais, do direito de exercer mais de 50% dos votos da sociedade controlada. O segundo que a sociedade-mãe possua mais de 75% do capital ou mais de 75% dos direitos à distribuição dos lucros.

Um contribuinte *residente* forma um grupo com todos os seus EE situados noutros EM, com todos os EE situados num EM das suas filiais elegíveis residentes num Estado terceiro, com todas as suas filiais elegíveis residentes num ou mais EM, com outros contribuintes residentes que sejam filiais da mesma sociedade, residente num país terceiro e que preencha as condições formais necessárias (ou seja, quanto a Portugal, que adote uma forma semelhante às sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, cooperativas e empresas públicas)

Para definir o perímetro do

grupo (e, consequentemente, da consolidação) no caso das subfiliais (filiais mediatas) aplicam-se as seguintes regras:

quando a sociedade-mãe atinja o limite máximo relativa aos direitos de voto respeitantes às filiais imediatas e subfiliais (isto é, 51%), presume-se que a sociedade-mãe detém 100% desses direitos;

o direito a lucros e a propriedade do capital calculam-se multiplicando as participações detidas pelas filiais intermédias em cada nível. Devem ser tidos em conta neste cálculo os direitos de propriedade que correspondam a 75% ou menos, direta ou indiretamente detidos pela sociedade, incluindo os direitos da sociedade residente num Estado terceiro.

Exemplificando:

Se a titularidade da sociedade-mãe A em relação à filial B a titularidade (direta e indireta) dos direitos de voto é *direta* (A->B):

75% dos direitos de voto ou mais, contaria como 100% (sem necessidade de compensação dos acionistas minoritários);

50% ou menos, contaria como 0 (podendo pôr-se a questão de saber se os direitos dos acionistas minoritários ficariam suficientemente protegidos).

Se a titularidade de A em relação a B é *indireta*, por ser efetuada através de B e C (A->B->C->D), multiplicam-se as percentagens devotas detidas pelos participantes intermédios na cadeia de integração. Assim, se A->100% B -> 80% C->80% D, A detém 64% de D (80x80), abaixo dos 75% exigidos.

Exige-se, no entanto, que os limiares de 50% e de 75% acima referidos sejam observados ao lon-



go do exercício fiscal, sob pena da sociedade em falta ter que abandonar o grupo. Além disso, deve esta sociedade pertencer ao grupo por um período mínimo de 9 meses. Estes poderão resultar do somatório dos meses em anos civis diferentes (v.g., 5 meses em 2011 e 4 em 2012).

14. Qual será o futuro desta proposta, agora retomada pela Comissão na sequência do pacote sobre a transparência fiscal apresentado em 2015?

Embora se mostre uma proposta cuja aprovação será desejável (embora com ajustamentos vários) o seu futuro é incerto, havendo problemas técnicos e sobretudo políticos a resolver.

Há, de facto, questões técnicas insuficientemente clarificados na proposta de diretiva (como o conceito de estabelecimento estável). Há áreas não especificamente cobertas (a relação do regime com os acordos de dupla tributação). Há soluções que são, por certo, discutíveis (assim, por exemplo, a existência de duplo limite de participação -75% e 50%- que complica a noção de grupo). Mas há que reconhecer que são aspetos suscetíveis de melhoria e que houve um grande esforço de apresentar uma solução para problemas importantes com uma certa coerência.

Por isso o destino da proposta dependerá essencialmente de questões de natureza política, em particular do futuro da área do euro e da própria União Europeia e este, por razões que não compete aqui analisar, não se prevê fácil.

Prevê-se que o processo da sua aprovação seja longo e repleto de obstáculos. A importância da ma-

« No plano nacional, isto implica um grande debate que até agora mal começou. A proposta beneficia ou não as empresas portuguesas? Melhora ou não a arrecadação de receitas? Alarga ou diminui o espaço do planeamento fiscal abusivo? Contribui ou não para a consolidação da União Económica e Monetária? Eis algumas questões que devem ser analisadas sem preconceitos e com abertura. Ao poder político exige-se clareza quanto à posição que tome nesta matéria.

téria e a resistência de vários EM (como o Reino Unido e a Irlanda, entre outros) em termos gerais ou relativamente a certas componentes da proposta (nomeadamente, a compensação de lucros e perdas e o mecanismo de imputação de receitas a EM) têm conduzido a impasses na sua aprovação. No entanto, a necessidade de contenção da evasão e da elisão fiscais (aliada à fragilidade política e financeira de alguns EM, fruto da atual crise das “dívidas soberanas”), talvez possa tornar mais viável a aprovação da proposta.

Neste contexto, uma possibilidade será a sua aprovação em duas fases, na primeira eliminando-se os pontos em que pode existir maior desacordo (embora com clara diminuição da importância da diretiva) ou, como ocorre frequentemente, concedendo-se aos EM opositores certas derrogações ou

prazos mais alargados para a adoção do regime. Outra será a sua aprovação, mesmo que não se verifique a unanimidade requerida para a decisão no Conselho, ao abrigo da cooperação reforçada, bastando para tal a sua adoção por 9 EM (art. 20.º do Tratado da União Europeia e artigos 326.º a 334.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia). Teríamos, no entanto, mais um domínio em que a construção europeia seria efetuada num quadro de geometria variável.

Uma coisa é certa: a pura e simples rejeição da diretiva deixará tudo na mesma, sem resolução dos obstáculos (reais) que ela se propõe analisar.

No plano nacional, isto implica um grande debate que até agora mal começou. A proposta beneficia ou não as empresas portuguesas? Melhora ou não a arrecadação de receitas? Alarga ou diminui o espaço do planeamento fiscal abusivo? Contribui ou não para a consolidação da União Económica e Monetária? Eis algumas questões que devem ser analisadas sem preconceitos e com abertura. Ao poder político exige-se clareza quanto à posição que tome nesta matéria. Mas essa posição para ser esclarecida exige diálogo empenhado do poder político e da administração tributária com o tecido empresarial, com a concertação social, com os parceiros sociais, com as universidades e com os centros de investigação.

As questões em jogo são demasiado importantes para serem deixadas exclusivamente a decisões unilaterais.

Este artigo é largamente tributário de dois outros publicados nos n.ºs 136 (2011) e 65 (2005) da Revista TOC