

**A harmonização comunitária do imposto sobre
as sociedades: realizações e perspectivas**

LUÍS MIGUEL RODRIGUES MIRANDA DA ROCHA

PORTO

Abril de 2006

ÍNDICE

1.	Introdução.....	1
2.	Estudos, Relatórios, Programas e Propostas.....	2
3.	Realizações	5
3.1.	Os esforços da Comissão Europeia que ultrapassaram os receios do Conselho Europeu.....	5
3.2.	O papel do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia.....	8
4.	Perspectivas	10
4.1.	Introdução.....	10
4.2.	Trabalhos em Curso.....	11
4.2.1.	O projecto piloto <i>Home State Taxation for Small and Medium Sized Enterprises</i>	12
4.2.2.	O grupo de trabalho sobre uma base tributária consolidada comum (CCCTB WG - <i>Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group</i>)	13
4.2.3.	Análise comparativa dos trabalhos em curso	14
4.3.	Uma ideia para um futuro distante	15
5.	Conclusão	15
	Bibliografia.....	16

LISTA DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

CCCCB – *Common Consolidated Corporate Tax Base* (Matéria Colectável Comum Consolidada)

CE – Comunidade Europeia

CEE – Comunidade Económica Europeia

EM – Estado(s)-membro(s)

HST – *Home State Taxation* (Tributação pelas regras do Estado de origem)

IAS – *International Accounting Standards* (Normas Internacionais de Contabilidade)

IFRS – *International Financial Reporting Standards* (Normas Internacionais de Relato Financeiro)

IS – Imposto(s) sobre o Rendimento das Sociedades

JOCE – Jornal Oficial das Comunidades Europeias

PME – Pequena(s) e/ou Média(s) Empresa(s)

TJCE – Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

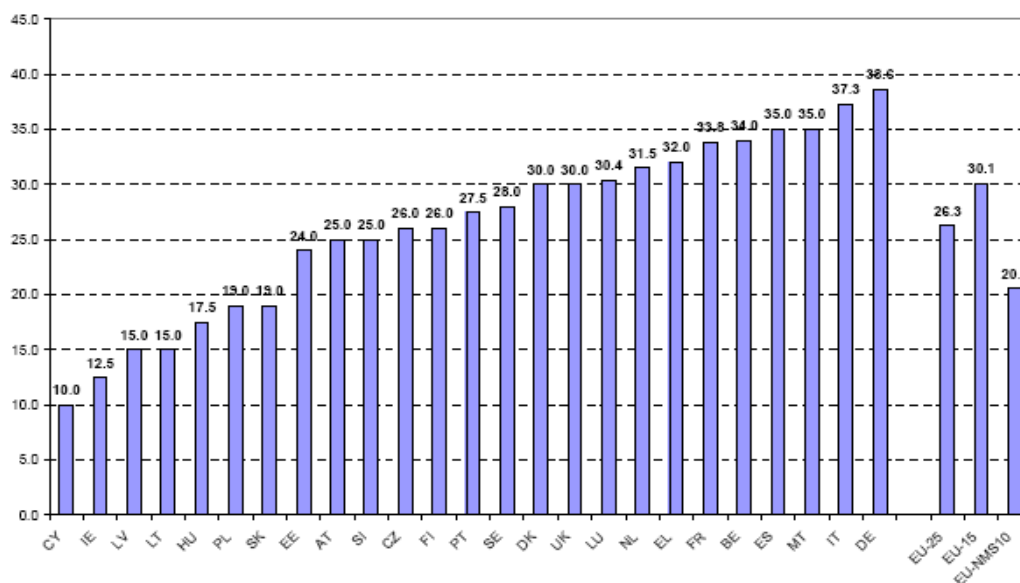
UE – União Europeia

UEM – União Económica e Monetária

1. Introdução

A harmonização comunitária do imposto sobre as sociedades foi, é e será (pelo menos durante mais alguns anos) um projecto em curso, que necessitará ainda de percorrer um longo caminho. O gráfico seguinte, elucidativo das diferentes taxas de IS, em vigor nos EM da UE, é apenas um exemplo que confirma esta ideia:

Taxa Máxima de Imposto sobre as Sociedades, por país da UE



Fonte: Comissão Europeia (2005)

Para quem está habituado a ouvir referir o IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado) como caso de algum sucesso das políticas comuns europeias, a afirmação introdutória poderá parecer um paradoxo. Contudo, é importante, desde já, definir uma clara separação entre os estádios de desenvolvimento dos processos de harmonização fiscal no âmbito da tributação indirecta (muito mais avançado) e da tributação directa.

Com efeito, a harmonização fiscal no campo da **tributação indirecta** está expressamente prevista no artigo 93º do Tratado CE, dado que constitui uma condição necessária para a prossecução dos objectivos de livre circulação de mercadorias e de prestação de serviços.

Por sua vez, ao nível da **tributação directa**, não estão explicitamente estabelecidas quaisquer normas no Tratado CE, que, assim, e de acordo com o princípio da subsidiariedade, seriam deixadas à livre apreciação dos EM. Todavia, cedo se compreendeu que era preciso acautelar as situações em que as disposições de fiscalidade directa comprometessem o exercício ou das quatro liberdades fundamentais enunciadas nesse mesmo Tratado CE (livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais), ou do direito de estabelecimento de pessoas e de empresas.

2. Estudos, Relatórios, Programas e Propostas

Como consequência do exposto no capítulo antecedente, a Comissão Europeia, ainda na década de 60, começou a dedicar alguma atenção à tributação directa, tendo em vista o fortalecimento do processo de integração económica. Assim, ao longo dos mais de quarenta anos de existência da CE, foram elaborados vários relatórios, programas, propostas e resoluções, sobre matérias relacionadas com a tributação das sociedades, sendo de destacar:

1. o Relatório *Neumark*, de 1962 (documento de carácter pioneiro, que, em traços gerais, recomenda que, de forma faseada, sejam adoptadas disposições tendentes a: possibilitar a harmonização das retenções na fonte sobre dividendos e juros, bem como do imposto sobre o lucro das sociedades; criar um sistema comum de informação e um tribunal especial para a resolução de conflitos de natureza fiscal);
2. o Relatório *Segré*, de 1966 (enuncia diversas medidas com o objectivo de eliminar barreiras fiscais à criação de um mercado de capitais integrado na CE);
3. o Programa de acção da Comissão no domínio dos impostos directos, de 1967 (deste documento surgem as duas primeiras propostas de directivas comunitárias: uma, relativa às fusões, cisões e entradas de activos entre sociedades de EM diferentes; outra, preconizando um regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de EM diferentes);
4. o Relatório *Van den Tempel*, de 1970 (inclui a proposta de criação de um sistema de tributação autónoma do lucro das sociedades, assim como da parte deste lucro que vier a ser distribuída aos accionistas, defendendo a ideia segundo a qual este sistema de dupla tributação económica seria o que provocaria menos dificuldades técnicas nas relações internacionais, permitindo não discriminar os investidores estrangeiros);
5. Resolução do Conselho sobre a UEM, de 1971 (contém uma “manifestação de intenções”, no sentido de harmonizar não só o regime fiscal aplicável aos juros de obrigações e aos dividendos, mas também de continuar a harmonização da estrutura dos impostos sobre as sociedades);
6. o Programa de Acção da Comissão, de 1975 (em face das dificuldades até aí enfrentadas, em matéria de harmonização do IS, promete estabelecer objectivos menos ambiciosos, mas acaba por dar origem a várias propostas de directivas: harmonização dos sistemas de IS e do regime de retenção na fonte sobre os dividendos; assistência mútua, entre os EM, no domínio dos impostos directos; eliminação da dupla tributação no caso de correcções de lucros entre empresas associadas);

7. o relatório *Burke*, de 1980 (reitera a importância de se implementar medidas direccionadas para a harmonização da tributação de juros e dividendos e de instituir regimes fiscais comuns aplicáveis quer às sociedades-mãe e suas afiliadas, quer às reorganizações empresariais. Simultaneamente, formula recomendações genéricas visando a harmonização da base tributável do IS);
8. o “Livro Branco” sobre aperfeiçoamento do mercado interno, de 1985 (reforça a “urgência” de aprovação de directivas que criem regimes fiscais comuns aplicáveis às sociedades-mãe e suas afiliadas, bem como às reorganizações empresariais e prevê a elaboração de um outro “Livro Branco”, expressamente dedicado à fiscalidade das empresas na Comunidade. Este segundo “Livro Branco” nunca chegou a ser publicado...);
9. a Comunicação da Comissão respeitante à supressão das barreiras fiscais à actividade empresarial transfronteiriça, de 1990 (de uma perspectiva estratégica, **consubstancia o abandono do objectivo de harmonização das taxas e das bases dos IS dos EM**, considerando-o “ultrapassado” e redefinindo-o, de forma menos ambiciosa, para a “eliminação das barreiras fiscais à actuação transfronteiriça das sociedades, com vista à construção do mercado interno”; ao mesmo tempo, solicita ao Conselho Europeu que aprove as propostas de Directivas pendentes e julga importante tomar medidas de regulação comunitária, no âmbito dos preços de transferência, e de garantia de transparência dos benefícios fiscais);
10. o relatório *Ruding*, de 1992 (apresenta recomendações específicas, visando a eliminação da dupla tributação dos fluxos de rendimentos transfronteiriços e a “aproximação” dos três componentes do IS: matéria colectável, sistema administrativo de cobrança e taxas¹);
11. a Comunicação da Comissão referente à tributação das sociedades, de 1992 (acentua a posição de subordinação da actuação comunitária, em matéria de IS, ao princípio da subsidiariedade, limitando essa intervenção ao mínimo necessário para o bom funcionamento do mercado interno. Em consequência desta posição de princípio, a Comissão adopta algumas das recomendações do relatório *Ruding*, mas não aceita as sugestões quanto à fixação da taxa de IS, julgando, também, demasiado ambiciosas as medidas concernentes à aproximação das bases tributáveis);
12. o primeiro relatório *Monti*, de Março de 1996 (neste trabalho, a Comissão defende que a CE deveria actuar nos seguintes domínios: pagamentos transfronteiriços de juros; tributação de estabelecimentos estáveis; adopção de convenções bilaterais para evitar a dupla tributação, celebradas entre EM; limitação da concorrência fiscal entre EM. De uma perspectiva mais

¹ O documento advoga que estas deveriam estar compreendidas no intervalo entre 30% e 40%.

estrutural e política, o relatório considera excessivamente rígida a regra da unanimidade do Conselho, para que qualquer medida sobre harmonização fiscal seja aprovada);

13. o segundo relatório *Monti*, de Novembro de 1996 (a Comissão propõe a criação de um “código de boa conduta”, em relação à concessão de incentivos fiscais por parte dos EM e declara que tenciona voltar a submeter ao Conselho uma proposta de Directiva referente a um sistema comum de tributação de pagamentos transfronteiriços de juros e *royalties*, entre empresas associadas);
14. o estudo da Comissão sobre a fiscalidade das empresas, no mercado interno, de Outubro de 2001 (este relatório compara os diversos sistemas fiscais vigentes nos diferentes EM, em sede de IS e lança uma série de propostas que se podem classificar em duas categorias: soluções específicas para alguns obstáculos fiscais e soluções de cariz mais estratégico com o intuito de reestruturar o IS a nível comunitário).

O primeiro grupo de propostas é composto por medidas que visam ultrapassar obstáculos nas relações entre empresas de EM diferentes, identificados na área do pagamento de dividendos, das reestruturações empresariais, da compensação de prejuízos transfronteiriços gerados, dos “preços de transferência” e no contexto das convenções para evitar a dupla tributação internacional.

O segundo grupo de propostas (as soluções de cariz mais estratégico) passa pela criação de soluções que permitam aos grupos europeus de empresas a opção por um único conjunto de regras fiscais para a determinação da base tributável, aplicável em todo o espaço comunitário. A discussão em torno destas medidas ainda se mantém na “ordem do dia”, pelo que será objecto de desenvolvimento no capítulo “4. Perspectivas”.

Em síntese, verifica-se que este conjunto de iniciativas pode ser dividido em duas fases: até 1990, a Comissão tem como objectivo estratégico, no domínio da tributação directa incidente sobre as sociedades, a harmonização das bases tributáveis e das taxas; a partir de 1990, trilha-se um caminho caracterizado pela tentativa de eliminação, em sede de IS, dos obstáculos ao correcto funcionamento do mercado interno, no respeito do princípio da subsidiariedade. O capítulo subsequente evidenciará que são muito mais substanciais as realizações conseguidas na vigência deste segundo “paradigma”.

A regra da unanimidade na aprovação de medidas em matéria fiscal é, sem dúvida, uma das grandes responsáveis pela escassez de progressos ao nível da harmonização da tributação directa, bem como pelo impasse a que se chegou relativamente à harmonização do IVA.

Pereira (2004)

3. Realizações

3.1. Os esforços da Comissão Europeia que ultrapassaram os receios do Conselho Europeu

A quantidade de estudos, relatórios e propostas da Comissão Europeia contrasta sobremaneira com as medidas que colhem efectiva aceitação junto do Conselho Europeu. Tal divergência é especialmente notória até ao final da década de 80, data em que constituíam únicas “realizações palpáveis”, em matéria de harmonização do IS:

1. a Directiva do Conselho nº 77/799/CEE, sobre assistência mútua das autoridades competentes dos EM, no âmbito dos impostos directos² (constitui a primeira Directiva efectivamente aprovada, no domínio da tributação directa e tem como principal objectivo o combate à evasão e fraude fiscais, a nível internacional)³;
2. o Regulamento 2137/85, de 25 de Julho, relativo ao estabelecimento do Agrupamento Europeu de Interesse Económico⁴ (que, no seu artigo 40º determina um regime de transparência fiscal⁵, para estas entidades).

Estas duas “realizações”, embora com efeitos ao nível da tributação directa, não consubstanciam, propriamente, grandes contributos no sentido da harmonização do IS.

No ano de 1990, mais de 20 anos depois das suas primeiras propostas, a Comissão vê aprovadas pelo Conselho uma série de propostas, dando origem a:

1. Directiva do Conselho nº 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, relativa ao **regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções** entre sociedades de EM diferentes⁶.

Esta Directiva, desde que preenchidas as condições nela enunciadas, vem eliminar os obstáculos que as legislações nacionais dos EM colocavam à livre realização das operações referidas que, assim, não ficam sujeitas a tributação sobre o rendimento, nem na esfera das sociedades, nem na esfera dos respectivos sócios.

Apesar de ter constituído um avanço em matéria de harmonização e de ter vindo facilitar algumas operações, este normativo permite que subsistam muitos obstáculos às

² JOCE nº C 94, de 27 de Abril de 1976.

³ A Comissão Europeia apresentou, em 2003, uma proposta de alteração desta Directiva.

⁴ JOCE nº L 199, de 31 de Julho de 1985.

⁵ Em Portugal, este regime de transparência fiscal está consagrado no nº 2 do artigo 6º do Código do IRC.

⁶ JOCE nº L 225, de 20 de Agosto de 1990.

reorganizações empresariais, decorrentes do facto de não abranger a totalidade dos tipos de sociedades, tipos de reestruturação e encargos fiscais.

2. Directiva do Conselho 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, relativa ao **regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas** de EM diferentes⁷.

A “Directiva Mães e Filhas”, conforme é comumente designada, veio eliminar a dupla tributação económica e internacional na distribuição de lucros de sociedades “filhas” a sociedades “mãe”, com sede noutra EM, cuja participação directa⁸ no capital seja igual ou superior a 25% (é deixada à disposição dos EM a possibilidade de apenas permitir a aplicação deste regime se a participação for detida por um período mínimo de dois anos).

As limitações desta Directiva residem na não abrangência de todos os tipos de sociedade existentes na UE, na inaplicabilidade nos casos em que a participação directa detida é inferior a 25% e também no facto de não prever situações em que as acções são detidas através de um estabelecimento estável⁹. A consciência da existência destas limitações levou ao “aperfeiçoamento” desta legislação, com a aprovação da Directiva do Conselho nº 2003/123/CE, de 22 de Dezembro de 2003 (mencionada posteriormente).

3. Convenção nº 90/436/CEE, de 23 de Julho de 1990, relativa à **eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas**¹⁰.

Esta convenção, muitas vezes denominada “Convenção da Arbitragem”, visava¹¹ resolver alguns dos problemas suscitados pela questão dos “preços de transferência” praticados entre empresas relacionadas (e/ou estabelecimentos estáveis) de diferentes EM. Com efeito, quando as condições comerciais praticadas pelas citadas entidades diferem das condições de “plena concorrência”, a legislação da maior parte dos EM prevê a possibilidade de se efectuarem correcções à matéria colectável, o que pode originar situações de dupla tributação internacional.

No contexto referido, esta convenção veio instituir dois procedimentos (amigável ou arbitral) a que as empresas poderiam recorrer, tendo em vista a eliminação dessa potencial dupla tributação.

⁷ JOCE nº L 225, de 20 de Agosto de 1990.

⁸ As participações indirectas não são consideradas relevantes, para efeitos de aplicação da Directiva.

⁹ Cf. “O Caso *Saint-Gobain*”, sucintamente referido no capítulo 2.2.

¹⁰ JOCE nº L 225, de 20 de Agosto de 1990.

¹¹ Existem opiniões segundo as quais esta convenção já não está em vigor desde 2000, uma vez que nem todos os EM ratificaram o respectivo Protocolo de prorrogação. Em consequência, as empresas só podem basear-se nas disposições relativas à resolução de litígios previstas nas convenções em matéria de dupla tributação internacional que, contrariamente à Convenção de Arbitragem, não impõem nenhuma obrigação vinculativa de eliminação da dupla tributação.

Em 1994, a Comissão Europeia emite duas recomendações sobre o regime fiscal das PME, com os números 94/390/CE¹² e 94/1069/CE¹³. A primeira destas recomendações visa conseguir que a tributação das sociedades de capitais e das sociedades de pessoas (e empresas em nome individual) se processe de forma neutral e não favorecendo as sociedades de capitais. A segunda recomendação vem incitar os EM a conceder um tratamento fiscal favorável à transmissão da propriedade das empresas.

Em 1 de Dezembro de 1997, o Conselho Europeu aprova um “Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas”¹⁴. Este documento constitui um instrumento não vinculativo no plano jurídico, pelo qual os EM se comprometem, a nível político, a não adoptar quaisquer medidas de concorrência fiscal prejudicial. O código não se debruça sobre a “taxa normal” de IS que cada EM define, procurando antes evitar a adopção de medidas fiscais avulsas que permitam um abaixamento significativo da taxa efectiva de tributação.

Só em 2003, surgem novas realizações, em matéria de harmonização fiscal do IS:

1. Directiva do Conselho nº 2003/49/CE de 3 de Junho de 2003, relativa a um **regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties** efectuados entre sociedades associadas de Estados-membros diferentes¹⁵;

É uma Directiva que vem contemplar a isenção de todos os impostos sobre o pagamento deste tipo de rendimentos, efectuados por uma sociedade (ou estabelecimento estável) com sede num EM a outra sociedade associada (ou estabelecimento estável) com sede noutro EM (desde que seja o efectivo beneficiário desse pagamento).

Só podem beneficiar deste regime os tipos de sociedade expressamente previstos na Directiva, desde que estejam sujeitas (e não isentas) a um dos impostos também enunciados neste normativo. Em paralelo, é de salientar que o regime só é aplicável a “sociedades associadas” (ou seja, quando existe uma participação directa de, pelo menos, 25%, ou quando uma terceira sociedade detenha participações de, pelo menos, 25% nas duas sociedades envolvidas na transacção).

2. Directiva do Conselho nº 2003/123/CE, de 22 de Dezembro de 2003, que altera a Directiva 90/435/CEE relativa ao **regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas** de Estados-Membros diferentes¹⁶.

¹² JOCE nº L 177, de 9 de Julho de 1994.

¹³ JOCE nº L 385, de 31 de Dezembro de 1994.

¹⁴ JOCE nº C2, de 6 de Janeiro de 1998.

¹⁵ JOCE nº L157, de 26 de Junho de 2003.

O principal objectivo deste normativo é melhorar e ampliar os efeitos da Directiva 90/435/CEE. Deste modo, em traços gerais, alarga-se o âmbito de aplicação a outros tipos de sociedades (com destaque para a Sociedade Europeia e a Sociedade Cooperativa Europeia, entretanto criadas) e aos estabelecimentos estáveis. Para além disso, introduz-se um calendário que, de forma faseada, até 2009, reduz, de 25% para 10%, o limiar mínimo da participação que possibilita o reconhecimento da qualidade de sociedade-mãe e de sociedade afiliada.

Finalmente, em 2005, é publicada a Directiva do Conselho nº 2005/19/CE, de 17 de Fevereiro de 2005, que altera a Directiva 90/434/CEE relativa ao **regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções** entre sociedades de Estados-Membros diferentes¹⁷. À semelhança do caso anterior, esta Directiva também pretende melhorar e alargar os benefícios das regras comuns adoptadas em 1990 sobre esta matéria. Nestes termos, estende-se a área de aplicação a reestruturações empresariais que envolvam outros tipos societários (mais uma vez, saliência para a Sociedade Europeia e Sociedade Cooperativa Europeia¹⁸), os casos das operações de cisão parcial passam a estar contemplados e os limiares mínimos de participação para aplicação desta Directiva são reduzidos nos mesmos moldes definidos na nova versão da “Directiva Mães e Filhas”.

3.2. O papel do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia

Since the decision in “avoir fiscal”, the jurisprudence in this area has developed rapidly and it is perhaps fair to say that of all the Community institutions, the Court has so far proved to be the most efficient at removing tax obstacles to cross-border economic activities within the Community.

Comissão Europeia (2001b)

Como consequência dos poucos avanços que têm resultado da (falta de) articulação entre a Comissão e o Conselho, a jurisprudência emanada do TJCE tem desempenhado um papel determinante, em sede de harmonização do IS, a nível comunitário.

O TJCE, como garante do respeito pelo Direito, no processo de integração comunitária, é a instituição a que muitas sociedades têm recorrido quando consideram que as suas actividades estão a ser prejudicadas porque as legislações fiscais nacionais dos EM desrespeitam os princípios fundamentais do Tratado CE, nomeadamente, a não discriminação em razão da nacionalidade e a liberdade de circulação de bens, pessoas, serviços e capitais.

¹⁶ JOCE nº L 7, de 13 de Janeiro de 2004.

¹⁷ JOCE nº L 58, de 4 de Março de 2005.

¹⁸ Estas sociedades também passam a poder beneficiar deste regime fiscal comum, nos casos de transferência de sede de um EM para outro.

Sobretudo a partir de 1986, o TJCE tem-se pronunciado sobre matérias relativas ao direito de estabelecimento, à liberdade de prestação de serviços e à liberdade de circulação de capitais, sendo de destacar, pelos seus efeitos em sede de harmonização do IS, os acórdãos dos seguintes casos:

- caso *Avoir Fiscal*¹⁹ (vem impedir o tratamento diferenciado de dividendos, em matéria de crédito fiscal por dupla tributação económica, consoante as sociedades sejam residentes ou não-residentes num EM);
- caso *Commerzbank*²⁰ (consagra a não aceitação de normas que estabeleçam, a determinados níveis, tratamentos fiscais discriminatórios de residentes e não-residentes);
- caso *Halliburton*²¹ (é declarada contrária ao direito de estabelecimento uma disposição que apenas isentava de tributação as operações de reorganização interna, se envolvessem sociedades sedeadas no EM);
- caso *Royal Bank of Scotland*²² (consagra que é contrário ao direito de estabelecimento a aplicação de taxas de imposto distintas a uma sucursal de uma sociedade com sede noutro EM e a empresas nacionais);
- caso *Baxter*²³ (considera que viola o direito de estabelecimento a concessão de um “crédito de imposto” por investimento em Investigação e Desenvolvimento, apenas na hipótese de a pesquisa ser levada a cabo no próprio EM);
- caso *Saint-Gobain*²⁴ (alarga aos estabelecimentos estáveis de sociedades comunitárias, localizados noutros EM, a aplicação dos métodos de eliminação da dupla tributação previstos na legislação interna do EM de localização do estabelecimento, ou nas convenções para evitar a dupla tributação por estes celebrados, inclusivamente, com países não comunitários);
- caso *Verkooijen*²⁵ (julga contrária à livre circulação de capitais uma disposição fiscal que condicione à existência de sede nesse EM a concessão de uma isenção tributária quanto ao pagamento de dividendos);
- casos *Metallgesellschaft Ltd*²⁶ e *Hoechst*²⁷ (reconhece como contrárias ao direito comunitário disposições que apenas permitam o acesso a um regime fiscal mais vantajoso a sociedades residentes nesse EM²⁸);

¹⁹ Caso C-270/83. Decisão em 28 de Janeiro de 1986.

²⁰ Caso C-330/91. Decisão em 13 de Julho de 1993.

²¹ Caso C-1/93. Decisão em 12 de Abril de 1994.

²² Caso C-311/97. Decisão em 29 de Abril de 1999.

²³ Caso C-254/97. Decisão em 8 de Julho de 1999.

²⁴ Caso C-307/97. Decisão em 21 de Setembro de 1999.

²⁵ Caso C-35/98. Decisão em 6 de Junho de 2000.

²⁶ Caso C-397/98. Decisão em 8 de Março de 2001.

²⁷ Caso C-410/98. Decisão em 8 de Março de 2001.

²⁸ Apesar do exposto, conforme salienta Braga (2003), a título de exemplo, o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, vigente em Portugal, exclui as sociedades sem sede ou direcção efectiva no território português – alínea a) do nº 3 do artigo 63º do CIRC.

- caso *Lankhorst-Hohorst GmbH*²⁹ (define que as disposições que aplicam as normas relativas à subcapitalização³⁰ a sociedades residentes noutros EM são discriminatórias, violando o direito de estabelecimento no âmbito da UE);
- caso *Skandia*³¹ (classifica como contrárias à liberdade de prestação de serviços as regras fiscais que discriminam prémios de seguros pagos a entidades residentes e a entidades não residentes³²);
- caso *Marks & Spencer*³³ (vem afirmar que os prejuízos transfronteiriços gerados por empresas subsidiárias têm que ser aceites como perdas fiscais no EM de origem, se não tiverem sido deduzidas no EM onde essa subsidiária actua, nem for possível fazê-lo no futuro³⁴).

Apesar da inegável importância do papel desempenhado pelo TJCE na harmonização do IS na UE, deve-se estar ciente que a actuação desta instituição comunitária, na medida em que responde apenas a solicitações específicas, não permite que a harmonização do IS aconteça de forma sistemática e obedecendo a um plano estratégico de acção. Acresce que os EM nem sempre implementam, de forma rápida e voluntária, nos respectivos ordenamentos jurídicos, as alterações de disposições legais que se revelam necessárias em função dos Acórdãos do TJCE.

Regra geral, o nosso legislador tem-se revelado pouco preocupado em adaptar a legislação nacional às decisões do TJCE que têm vindo a definir os contornos das liberdades de circulação em matéria de tributação directa na UE.

Braga (2003)

4. Perspectivas

In the long term, the most ambitious and the most significant measure would be the introduction of a common consolidated corporate tax base for all EU-wide economic activities.

László Kovács (2006)

(Taxation and Customs Union European Commissioner)

4.1. Introdução

A vitória do “não” nos referendos sobre a Constituição Europeia, realizados na França e na Holanda, em Maio de 2005, fez mergulhar a UE num estado de cepticismo. Neste contexto, quaisquer perspectivas que se equacionem quanto a avanços no processo de integração europeia devem ser cautelosas.

²⁹ Caso C-324/00. Decisão em 12 de Dezembro de 2002.

³⁰ Normas semelhantes às consagradas no artigo 61º do CIRC.

³¹ Caso C-422/01. Decisão em 26 de Junho de 2003.

³² Refira-se que, em Portugal, existia uma situação similar, prevista na anterior redacção da alínea f) do nº 4 do artigo 40º do CIRC, que, entretanto, teve de ser alterada, na sequência de um pedido da Comissão Europeia, no sentido de eliminar aquela discriminação.

³³ Caso C-446/03. Decisão em 13 de Dezembro de 2005.

³⁴ Esta decisão será especialmente relevante em casos de cessação da actividade da subsidiária que actua noutro EM.

A política monetária e a política fiscal eram instrumentos através dos quais os EM podiam afirmar a sua soberania em matéria de política económica. Se é incontestável que o facto da União Monetária ter sido conseguida constitui um “bom exemplo” e uma fonte de esperança para obter progressos futuros, em matéria de harmonização fiscal, não deixa de ser verdade que, simultaneamente, esse facto também se perfila como uma ameaça, pois transformou a política fiscal dos EM numa espécie de “último reduto” do poder de gestão da economia nacional.

Um exemplo recente, ilustrativo destes obstáculos com que o processo de harmonização do IS depara, é o facto de o regime da *societas europaea*³⁵ (comum a todos os EM) não contemplar disposições em relação ao IS, sendo certo que a maior parte dos representantes de empresas, ouvidos pela Comissão, alegam que, provavelmente, sem regras fiscais adequadas a nível da UE, o estatuto da Sociedade Europeia não terá qualquer utilidade prática.

Apesar destas dificuldades políticas, há duas previsões, quanto ao tema deste estudo, que se podem realizar com razoável grau de certeza: o TJCE vai prosseguir o processo de “harmonização forçada” e a Comissão vai continuar a desenvolver um conjunto de iniciativas técnicas tendentes à harmonização em sede de IS, que serão descritas nos capítulos subsequentes. Estas iniciativas técnicas terão de ser acompanhadas de grandes esforços políticos, para que ideias como a introdução de um novo sistema de financiamento do orçamento comunitário, eventualmente baseado num imposto (europeu) sobre o rendimento das pessoas colectivas [Comissão Europeia (2004)] deixem de ser uma miragem.

4.2. Trabalhos em Curso

Na sequência do estudo da Comissão sobre a fiscalidade das empresas, no mercado interno, de Outubro de 2001, os objectivos da UE em matéria de harmonização fiscal do IS passam por dois caminhos: a resolução de questões específicas (“targeted solutions”) e medidas fiscais “estratégicas” (“comprehensive approaches”).

No âmbito do primeiro caminho, e uma vez atingidos alguns dos objectivos traçados (com a já mencionada publicação de Directivas, em 2003 e 2005), perspectiva-se que os esforços se centrem:

- na tentativa de minorar os problemas de dupla tributação, conseguindo a eventual celebração de uma convenção multilateral entre os EM;

³⁵ Regulamento 2175/2001, de 8 de Outubro de 2001.

- na proposta de implementação de medidas relativas a preços de transferência que reduzam os elevados custos de conformidade³⁶ enfrentados por algumas empresas, bem como o risco de dupla tributação;
- na definição de um regime que possibilite a compensação transfronteiriça de prejuízos: este tema “regressou à ribalta”, com o acórdão do TJCE sobre o caso *Marks & Spencer*, já referido neste trabalho. Num estudo recente [Fédération des Experts Comptables Européens (2005)], são efectuadas várias propostas concretas, neste domínio.

No que respeita ao segundo caminho, as hipóteses alternativas em discussão no seio da UE são:

1. a implementação de um regime de tributação segundo o estado de origem (*HST – Home State Taxation*), ou seja, a definição de um regime em que as regras fiscais do país sede da sociedade-dominante do grupo seriam adoptadas por todas as sociedades-dominadas, existentes nos outros EM;
2. a adopção de uma solução que implementaria uma matéria colectável comum consolidada (*CCCBT - Common Consolidated Corporate Tax Base*), em sede de tributação dos grupos de sociedades europeus;
3. a definição de uma matéria colectável única (inclusive para empresas que actuem num único EM), para a tributação do rendimento das empresas, dentro da UE (embora administrada pelos Governos de cada EM);
4. a criação de um imposto único europeu (com uma taxa única), em sede de tributação dos lucros das sociedades, que poderia ser mesmo receita da União (*EUCIT - European Corporate Income Tax*).

Reconhecendo que as duas últimas hipóteses são mais ambiciosas, a Comissão Europeia tem em curso dois projectos no âmbito destas “medidas estratégicas”: o projecto-piloto *Home State Taxation for Small and Medium Sized Enterprises* e o grupo de trabalho sobre a criação de uma matéria colectável consolidada comum (CCCTB WG - *Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group*).

4.2.1. O projecto piloto *Home State Taxation for Small and Medium Sized Enterprises*

A Comissão Europeia (2005) veio sugerir aos EM que, como “projecto piloto”, aceitem que as PME³⁷ calculem o IS de acordo com as regras fiscais do respectivo país de origem, minorando,

³⁶ Tradução adoptada para a expressão inglesa “compliance costs”.

³⁷ Nos termos da Recomendação 2003/361/CE da Comissão, de 6 de Maio de 2003, relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas [Jornal Oficial L 124, de 20.05.2003], uma PME é uma empresa que emprega menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros, ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

assim, os custos de conformidade e outras barreiras fiscais enfrentadas por estas organizações, quando estendem a sua actividade por mais do que um EM.

De acordo com o projecto, este sistema será de adopção voluntária, quer da perspectiva dos EM, quer das PME e colocar-se-á em regime experimental, por um período de cinco anos, durante os quais se testarão os potenciais méritos desta maneira de conseguir uma harmonização da base fiscal do IS, sem que os EM corram grandes riscos, no que concerne à receita fiscal.

Caso este projecto venha a ser implementado, uma PME que pretenda alargar as suas actividades a outro EM não terá a necessidade de se adaptar a diferentes normativos fiscais (com a “poupança de custos” inerente) e não deparará com obstáculos como a impossibilidade de dedução de prejuízos transfronteiriços. Paralelamente, crê-se que os orçamentos dos EM não serão afectados de forma muito significativa³⁸, pois estes continuarão a aplicar as respectivas taxas de IS à matéria colectável que for apurada, de acordo com as regras fiscais do EM onde reside a empresa mãe.

4.2.2. O grupo de trabalho sobre uma base tributária consolidada comum (CCCTB WG - Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group)

Este grupo de trabalho é composto por peritos de todos os EM, bem como por pessoas ligadas aos meios académicos e empresariais e tem por objectivo prestar apoio técnico e aconselhamento à Comissão Europeia. As respectivas reuniões começaram no final de 2004, tendo sido estimado um período de trabalho de três anos.

A Comissão e o grupo de trabalho acreditam que a CCCTB permitirá baixar, de forma significativa, os custos de conformidade, eliminar o problema dos “preços de transferência”, compensar prejuízos transfronteiriços e diminuir o número de casos em que ocorre dupla tributação.

Nas reuniões do CCCTB WG têm sido abordados temas como: activos tangíveis e intangíveis e respectivas depreciações; reservas, provisões e passivos; determinação do rendimento colectável, deduções e reportes; aspectos internacionais da aplicação da CCCTB (nomeadamente o relacionamento com os países exteriores à UE); activos financeiros. Prevê-se que, a breve trecho, também venham a ser analisados aspectos como: fusões e aquisições, benefícios fiscais, sistema administrativo de “gestão” do imposto, métodos de consolidação e de repartição da matéria colectável pelos EM.

³⁸ A este nível, as ameaças que se perfilam são o aumento dos custos da “máquina fiscal” e a eventual perda de receitas, pela via da compensação de prejuízos transfronteiriços.

Em Outubro de 2005³⁹, a Comissão estabeleceu uma ligação entre a Estratégia de Lisboa⁴⁰ e o trabalho do CCCTB WG, comprometendo-se com o **objectivo de apresentar uma proposta legislativa sobre o IS, em 2008**. Este desígnio foi reforçado com uma Resolução do Parlamento Europeu⁴¹ (Relatório *Bersani*) de Dezembro de 2005 e um parecer do Comité Económico e Social Europeu⁴², de Fevereiro de 2006, dado que ambos vieram apoiar os esforços desenvolvidos pela Comissão.

Muito recentemente, em Abril de 2006, a Comissão apresentou uma Comunicação em que efectua um balanço do trabalho até aqui levado a cabo e calendariza as tarefas a realizar, tendo em vista o cumprimento da “meta de 2008”. A análise deste documento permite descrever, de forma sucinta, o que se espera venham a ser as principais linhas orientadoras desta “base tributável comum consolidada”:

- simplicidade e eficiência;
- ao contrário do que chegou a ser admitido por alguns autores, em dado momento, as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) poderão constituir um ponto de partida, mas não consubstanciarão a “base”, ora pelo facto de não serem aplicadas, de forma genérica, às sociedades de todos os EM, ora pelas mudanças frequentes a que estão sujeitas⁴³. Assim, a CCCTB será um documento autónomo, sem “ligação directa” às IAS/IFRS;
- a CCCTB constituirá uma opção e não um sistema obrigatório.

The common corporate tax base is a question of “nothing is settled until everything is settled”.

Comité Económico e Social Europeu (2006)

4.2.3. *Análise comparativa dos trabalhos em curso*

Apesar de a Comissão Europeia fomentar o desenvolvimento das duas iniciativas técnicas referidas, a comunidade académica tem manifestado alguma preferência pela CCCTB - matéria colectável comum consolidada. Neste sentido, Mintz (2004) considera que a CCCTB é a melhor solução, visto que a hipótese de tributação, segundo as regras do EM de origem, obriga as administrações fiscais a conhecer a legislação fiscal de todos os EM, gerando custos administrativos, ao nível dos Estados.

³⁹ *Implementation of the Community Lisbon Programme – The contribution of taxation and customs policies to the Lisbon Strategy* (COM(2005)532), 25 de Outubro de 2005.

⁴⁰ Plano de Desenvolvimento para a UE, adoptado em 2000, cujo objectivo era, num prazo de 10 anos, “transformar a UE na economia mais dinâmica e competitiva do mundo”.

⁴¹ *European Parliament resolution on taxation of undertakings in the European Union: a common consolidated corporate tax base* (2005/2121(INI)), 13 de Dezembro de 2005.

⁴² *Opinion of the European Economic and Social Committee on the Creation of a common consolidated corporate tax base in the EU (Explanatory Opinion)* ECO/165, 14 de Fevereiro de 2006.

⁴³ O assunto é bastante polémico. A consulta pública levada a cabo pela Comissão Europeia, em Fevereiro de 2003, permitiu recolher mais de 40 respostas com opiniões muito variadas. Os trabalhos de Freedman (2004) e de Rocha (2005) aprofundam o tema.

Por sua vez, Sorensen (2004) chama a atenção para o facto de a alternativa HST ter implícita a manutenção de distorções fiscais no âmbito do mercado interno (diferentes sistemas fiscais, consoante o estado de origem da sociedade-mãe) e de poder gerar concorrência fiscal prejudicial.

4.3. Uma ideia para um futuro distante

Um trabalho que queira perspectivar possíveis caminhos em sede de IS não ficaria completo sem referência à mais radical das medidas de harmonização: **a supressão deste imposto** - ideia sugerida por autores como Bond *et al.* (2000), ou Mintz (2004). Esta hipótese não aparenta estar “em cima da mesa” e entronca numa discussão mais ampla e complexa, sobre o peso a conferir à tributação directa e indirecta, nas economias do futuro.

5. Conclusão

The attitude of European politicians towards the Commission's reform proposals reflects to a large degree their position in the system of EU policy making. The majority of the European Parliament supports the Commission's view that a common consolidated tax base with formula apportionment is the long term goal of EU corporate tax policy. By contrast, most national politicians remain hostile to the idea of giving up sovereignty in the field of company taxation.

Sorensen (2004)

A análise retrospectiva da harmonização fiscal do IS, nos últimos 40 anos, não revela uma “história de sucesso”. As poucas realizações demoraram muitos anos a ser concretizadas e contrastam, sobremaneira, com os inúmeros estudos, pareceres e recomendações elaborados sobre o tema.

O futuro pode ser encarado de duas perspectivas: a técnica e a política. Do ponto de vista **técnico**, é de crer que a Comissão Europeia continuará os seus esforços de harmonização do IS, sendo de esperar que, em 2008, surja a proposta legislativa mais ambiciosa até aqui apresentada ao Conselho, neste domínio: a matéria colectável comum consolidada. **Politicamente**, a maior ou menor velocidade de harmonização, em sede de IS (sobretudo, numa “Europa a 25”), está profundamente dependente de uma decisão dos EM: o fim da regra da unanimidade no Conselho Europeu, em matérias de harmonização fiscal (como sugerido pela Comissão, apoiada pelo Comité Económico Social⁴⁴). Com efeito, esta regra configura um autêntico “direito de veto”, que pode paralisar todo o processo de harmonização, sendo sugerida a sua substituição pela “maioria qualificada”, ou a transferência de competências do Conselho Europeu para o Parlamento Europeu, em matérias fiscais.

⁴⁴ Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre “A fiscalidade na UE: princípios comuns, convergência das normas fiscais e possibilidade de votação por maioria qualificada” 2004/C 80/33, de 10 de Dezembro de 2003.

BIBLIOGRAFIA

Bond, Stephen, Lucy Chennells, Michael Devereux, Malcolm Gammie, Edward Troup (2000), *Corporate Tax Harmonization in Europe: A Guide to the Debate*, Londres: The Institute for Fiscal Studies.

Braga, António Pedro (2003), “As liberdades de circulação na união europeia e a tributação directa das empresas: convergência adiada”, *Fisco*, nº 109/110.

Comissão Europeia (2000), *A Política Fiscal na União Europeia*, Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias.

Comissão Europeia (2001a), *Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu – Para um mercado interno sem obstáculos fiscais – Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da UE*, COM (2001) 582 Final, Bruxelas.

Comissão Europeia (2001b), “Company Taxation in the Internal Market”, *Commission Staff Working Paper*, COM (2001) 582 Final, Bruxelas.

Comissão Europeia (2003), *Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu – Um Mercado Interno sem obstáculos em matéria de fiscalidade das empresas – realizações, iniciativas em curso e desafios a ultrapassar*, COM (2003) 726 Final, Bruxelas.

Comissão Europeia (2004), *Construir o nosso futuro em comum: Desafios políticos e recursos orçamentais da União alargada, 2007-2013*, COM (2004) 101 Final, Bruxelas.

Comissão Europeia (2005), *Structures of the Taxation Systems in the European Union*, Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias.

Comissão Europeia (2006), *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Implementing the Community Lisbon Programme – Progress to date and next steps towards a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, COM (2006) 157 Final, Bruxelas.

Comité Económico e Social Europeu (2006), *Opinion of the European economic and Social Committee on the Creation of a common consolidated corporate tax base in the EU (Explanatory Opinion)*, ECO/165, Bruxelas.

Devereux, Michael P. (2004), “Debating Proposed Reforms of the Taxation of Corporate Income in the European Union”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 11, nº 1, pp. 71-89.

Eggert, Wolfgang e Bernd Genser, “Corporate Tax Harmonization in the EU: Status and Perspectives”, *Working Paper*, University of Konstanz, CESifo, Munique.

Fédération des Experts Comptables Européens (2005), *FEE Position Paper on Take Over of Losses in the EU*, Bruxelas.

Freedman, Judith (2004), “Accounting Standards: A Panacea?”, *Tax Journal*. Documento electrónico: <http://shelburne.butterworths.co.uk/accountancydirect/dataitem.asp?id=46444&database=2>, consultado em 13 de Abril de 2006.

Kovács, László (2006), *The European Commission's business taxation agenda*, Discurso proferido no Oxford Centre for Business Taxation, em 23 de Março de 2006.

Mintz, Jack (2004), “Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 11, nº 2, pp. 221-234.

Parlamento Europeu (2005), *Resolution on taxation of undertakings in the European Union: a common consolidated corporate tax base*, 2005/2121 (INI), Estrasburgo.

Pereira, Paula Rosado (2004), *A Tributação das Sociedades na União Europeia: Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária*, Coimbra: Livraria Almedina.

Rocha, A. Silva (2005), “Na senda de uma base tributária comum”, *Revista TOC*, nº 65, pp. 37-45.

Sorensen, Peter B. (2004), “Company Tax Reform in the European Union”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 11, nº 1, pp. 91-115.