



# TOC

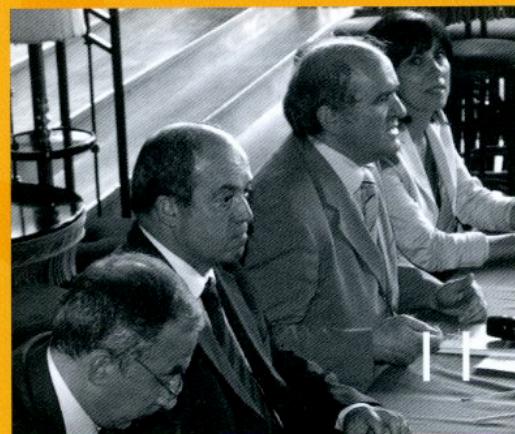
Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas ★ Director A. Domingues de Azevedo



06

Vamos reforçar  
a inspecção tributária  
ao nível da fraude  
organizada

garante João Amaro Tomaz,  
secretário de Estado  
dos Assuntos Fiscais



Nova Revista  
Lançamento do primeiro  
número da "Contabilidade  
e Gestão"

Contabilidade  
Contas dos municípios  
portugueses e os  
requisitos do POCAL

Fiscalidade  
As NIC e a base tributária  
comum a todos  
os Estados membros

# Novos rumos da tributação das empresas na União Europeia?

GECTOC - Gabinete de Estudos da CTOC

Sob impulso da Comissão, o actual debate fiscal gira essencialmente em torno da necessidade de uma reforma profunda dos sistemas de tributação das empresas nos Estados membros da União Europeia. O objectivo da reforma é a melhoria da competitividade das empresas europeias, do mercado comunitário no seu conjunto, tendo em vista a concretização da estratégia de Lisboa.

A política comunitária no âmbito da fiscalidade tem oscilado entre o dirigismo liberal – uma intervenção em nome da neutralidade na construção do mercado interno – e a não intervenção, em nome da preservação da acção autónoma dos Estados membros. Centralização e descentralização são assim as duas faces da acção 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. (1) Na fiscalidade, mormente na directa, a regra é a 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 directa 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, rege-se pelo princípio da subsidiariedade.

Na prática, porém, existe uma forte tensão entre construção do mercado interno (área da competência comunitária) e preservação dos espaços políticos (e mercados) nacionais, entre centralização e descentralização. Actores como a Comissão, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) e o Parlamento Europeu são normalmente favoráveis a uma maior centralização (mesmo se tacticamente contemporizam com formas de descentralização). Neste sentido, basta lembrar, quanto à Comissão, os relatórios Neumark e Ruding, os múltiplos planos de acção ao longo de três décadas e o recente estudo sobre a fiscalidade das empresas no mercado interno. (2) Quanto ao TJCE, veja-se a leitura dinâmica (sistémica e teleológica) que este faz dos tratados, mormente do princípio da não discriminação, das quatro liberdades económicas fundamentais e das regras de auxílios de Estado com as quais as regras fiscais nacionais (e as Convenções de dupla tributação) devem ser compatíveis. (3) Quanto ao Parlamento Europeu é em regra nítida a sua preocupação no avanço do processo comunitário de integração político-económica de que a fiscalidade seria uma peça-chave. (4)

Pelo contrário, actores como os Estados membros (e a sua emanação comunitária, o Conselho) tendem a defender a perspectiva descentralizadora, aquela que lhes parece melhor preservar a sua autonomia política e financeira (de que o princípio da territorialidade em matéria fiscal é um corolário) e a possibilidade de utilizar a fiscalidade como instrumento de política económica.

## Luta contra a concorrência fiscal prejudicial

O resultado desta tensão é que as coisas nunca são lineares. Por exemplo, na fiscalidade directa, observou-



-se, no início dos anos 90, um recuo táctico da Comissão, com o reconhecimento do princípio da subsidiariedade, que foi curiosamente acompanhado dos primeiros progressos reais no processo de harmonização.<sup>(5)</sup> 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 *elan* da harmonização fiscal específica, pontual. O Conselho, sensível aos argumentos da perda de receitas e da concentração da carga fiscal nos factores de produção menos móveis, anuiu à aprovação de um código de conduta sobre a fiscalidade das empresas e das directivas sobre a tributação da poupança e dos juros e royalties.<sup>(6)</sup>

Finda, no essencial, esta fase da estratégia de luta contra a concorrência fiscal prejudicial, com resultados, no mínimo, controversos, a Comissão retomou a sua estratégia de centralização em nome da construção do mercado interno.<sup>(7)</sup> Para o efeito, adoptou um discurso supra-estatal centrado na protecção dos consumidores/contribuintes (que, em sua opinião, não usufruiriam das plenas vantagens da construção do mercado interno) e mobilizou, como aliados, parte importante dos meios académicos e empresariais. Elevar a competitividade da UE (não necessariamente coincidente com a competitividade fiscal de cada EM) implicaria encontrar

um remédio para os entraves às actividades económicas transfronteiriças e à própria acção das autoridades fiscais derivados de 25 regimes fiscais diferentes (regras, regulamentos, 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 efectuada na base de transacções individuais;
- A ausência de um tratamento satisfatório das perdas transfronteiriças;
- Os custos fiscais associados às operações de reestruturação de grupos;
- A existência de sistemas contabilísticos distintos;
- A insuficiência da assistência mútua entre Estados membros.

### **Estratégia em dois tempos**

Perante esta situação, a Comissão propõe uma estratégia em dois tempos, com medidas específicas e globais, complementares entre si. São exemplos de medidas específicas entretanto adoptadas, tendo em vista a correcção de entraves fiscais muito concretos:

- o alargamento do campo de aplicação da directiva 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 directiva dos juros e *royalties* que estabelece um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos entre sociedades associadas de EM diferentes;
- A melhoria da directiva que contém o regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de EM diferentes;
- A criação de um fórum para análise dos preços de transferência que possibilite, entre outras coisas, uma aplicação uniforme das directrizes da OCDE relativas a acordos de repartição de custos, 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.<sup>(8)</sup>
- 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 é

**A cresce que não devemos esquecer que a questão da reforma europeia dos impostos sobre as sociedades não é uma questão essencialmente técnica, mas política. No estádio actual da evolução europeia, nada impede, pelo contrário, a aplicação destes modelos apenas aos Estados membros, no mínimo oito, que a eles adiram no quadro da cooperação reforçada prevista no tratado**

melhoria da convenção de arbitragem, a existência de procedimentos comuns para a realização de acordos prévios bilaterais;

Outros exemplos de medidas possíveis que visariam atingir o mesmo objectivo são:

- Uma nova proposta de directiva sobre o regime de tomada em consideração pelas empresas dos prejuízos sofridos pelos seus estabelecimentos permanentes e filiais noutras Estados membros;
- A criação de um modelo comunitário de convenção para evitar a dupla tributação ou a

a de que a existência de uma matéria colectável comum no quadro de um sistema global seria muito simplificadora da actividade 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 (conforme com a constituição fiscal comunitária) manter-se-ia na medida em que estes conservariam a possibilidade de definir as

taxas do imposto. No entanto, isto implicaria uma divisão da matéria colectável 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 formas diferentes.

#### As medidas globais

A primeira forma, 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 deverá ser efectuada, segundo proposta da ex-comissária Schreyer, no quadro das novas perspectivas financeiras a partir de 2013.

A segunda forma, que reflecte a estratégia tradicional da Comissão, seria a existência de uma matéria colectável 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 tributáveis (regras comuns quanto a amortizações, provisões, tratamento fiscal do imobilizado

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 inspira-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. Permaneceriam, contudo, os entraves ligados à interacção entre a fiscalidade das pessoas singulares e a das sociedades de pessoas.

A terceira, porventura a mais viável a curto prazo através da introdução de um projecto-piloto, seria a da tributação segundo as regras da residência ou Estado de origem ("home state taxation"). Trata-se de uma forma avançada de coordenação fiscal, baseada na técnica do reconhecimento mútuo do direito dos outros Estados membros. Por definição, este modelo mantém intactos os direitos nacionais existentes.

A matéria colectável de certas empresas que operem em diversos Estados membros sob a forma de filiais ou estabelecimentos estáveis seria determinada pelas regras do Estado membro da residência. Assim, a Sociedade "X" pertencente ao grupo 123 com sede so-

cial em Portugal e que possua uma filial a cem por cento, "Y", situada em Espanha, deveria calcular a sua matéria colectável de acordo com o direito português, sob controlo da Administração Fiscal portuguesa, como se as duas entidades estivessem operando entre nós. A matéria colectável acumulada (de "X" e "Y") seria repartida 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 exige, 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 directiva ou mesmo, fora dos quadros institucionais da União Europeia, através de uma convenção multilateral.

Uma vantagem desta forma 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 propõe actualmente um projecto-piloto para as pequenas e médias empresas a prosseguir numa base de adesão facultativa.



tiva dos Estados membros. A quarta forma baseia-se na técnica de harmonização fiscal e consiste na tributação das empresas sobre uma matéria colectável comum (base comum) consolidada. Ela implica um novo código opcional complementar às regras nacionais constituído por regras comuns para determinar a matéria colectável de empresas que operam em vários Estados membros (ou mesmo num só). O ponto de partida da consolidação poderia ser constituído pelas normas contabilísticas europeias. (9)

Assim, a sociedade "X" sediada em Portugal com uma filial a cem por cento "Y" em Espanha calcularia a matéria colectável de acordo com o novo código fiscal (comum), sob controlo da Administração portuguesa. A matéria colectável 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, efectuada pelo Estado membro da residência para o conjunto das actividades. Cada grupo de empresas só tem uma matéria colectável 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 meter na lei interna. Mas seria provavelmente necessário construir uma nova rede de convenções de dupla tribu-

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

### Urgência num debate sério

À guisa de conclusão, poder-se-á dizer que várias dificuldades técnicas na definição e implantação destes regimes estão ainda presentes. *Eppure si muove*. A Comissão exerce uma forte pressão para a prossecução dos estudos técnicos, tendo criado um grupo de trabalho para este efeito. A concretização de projectos-pilotos é uma possibilidade a ter em conta, mormente quanto à aplicação do modelo da *home state taxation*. A possibilidade de se chegar a acordo relativamente ao regime fiscal para a Sociedade Europeia (Societas Europaea SE) é forte, como o demonstrou a Conferência sobre a Fiscalidade das Empresas Europeias realizada em Bruxelas, em Abril de 2002. (10) A pressão das empresas e de meios académicos especializados vai incrementar-se.

Acresce que não devemos esquecer que a questão da reforma europeia dos impostos sobre as sociedades não é uma questão essencialmente técnica, mas política. No estádio actual da evolução europeia, nada impede, pelo contrário, a aplicação destes modelos apenas aos Estados membros, no mínimo oito, que a eles adiram no quadro da cooperação reforçada prevista no tratado.

Perante este cenário, que posição de Portugal? É urgente um debate sério sobre esta matéria que possibilite uma

posição pró-activa (e não, como é costume, meramente reactiva) da parte do nosso país. Empresas, universidades, associações de contribuintes e de consumidores, especialistas vários devem promover esse debate. A reforma da tributação das empresas é um assunto demasiado sério para ser confinado apenas nas mãos das administrações fiscais ou dos executivos. ★

*António Carlos dos Santos*

(9) A uniformização fiscal é, de algum modo, o estádio supremo da harmonização, apenas existindo, de momento, nos direitos aduaneiros.

(10) cf. COMMISSION, *La Fiscalité des Entreprises dans le Marché Intérieur*, COM (2001) 582 final.

(11) A jurisprudência comunitária tem questionado, pelo menos desde 1986, através da aplicação do princípio da não-discriminação, muitas das desigualdades de tratamento entre residentes e não residentes. É uma situação distinta da do Direito Internacional Fiscal, onde a distinção entre residentes e não-residentes é, em princípio, admitida. Este facto deriva dos diferentes objectivos jurídicos em causa: a abolição das fronteiras fiscais entre Estados membros é um objectivo ligado à realização do mercado interno, objectivo este que não existe no Direito Internacional Fiscal.

(12) Isto implica novas formas de relacionamento entre o Parlamento Europeu e os parlamentos nacionais, dado ser nestes que actualmente se consubstancia o princípio democrático "não há tributação sem representação".

(13) Cf. a Directiva n.º 90/434/CEE relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de Estados membros diferentes; a Directiva n.º 90/435/CEE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados membros diferentes e a Convenção n.º 90/436/CEE relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas.

(14) A aprovação política deste "pacote fiscal" destinado a combater a concorrência fiscal prejudicial deu-se em 1 de Dezembro de 1997. Em 3 de Julho de 2003, o Conselho adoptou a

Directiva n.º 2003/48/CE em sede de fiscalidade dos rendimentos da poupança sob forma de pagamentos de juros efectuados num Estado membro a favor de beneficiários efectivos, pessoas singulares com residência fiscal noutra Estado membro, tendo em sequência adoptado uma decisão (2004/587/CE) no sentido de fixar a data de aplicação desta directiva em 1 de Julho de 2005. Na mesma data adoptou a Directiva n.º 2003/49/CE relativa a um sistema comum de tributação de pagamentos de juros e royalties efectuados entre empresas associadas de Estados membros diferentes que tem por finalidade eliminar as retenções na fonte e instituir um sistema de isenção

(15) Cf., a este respeito, as comunicações da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, *A política fiscal da União Europeia - prioridades para os próximos anos*, COM (2001), 260 de 23 Maio de 2001; *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, de 23 de Outubro de 2001; e *Um Mercado Interno sem obstáculos em matéria de fiscalidade das empresas - realizações, iniciativas em curso e desafios a ultrapassar*, COM (2003) 726 final, de 24 de Novembro de 2003.

(16) Exemplos de discriminação: taxas diferentes, processos diferentes de cálculo ou de percepção do imposto. Interpretação restritiva das derrogações ao princípio da não discriminação e das quatro liberdades económicas. Contra as discriminações dissimuladas. (não residentes são estrangeiros). Só razões objectivas que se traduzam em exigências imperiosas de interesse público podem afastar o princípio da não discriminação através de medidas proporcionais.

(17) A Comissão deposita muitas esperanças na entrada em vigor do Regulamento n.º 1606/2002, de 11 de Setembro, relativo às normas internacionais de informação financeira. Estas normas poderiam servir de ponto de partida para a base consolidada temperada por certos ajustamentos fiscais. A Comissão inclina-se, aliás, para a aceitação da dependência entre fiscalidade e contabilidade. Tal dependência é vista por ela como essencial para a determinação da matéria colectável comum.

(18) Cf. o Regulamento (CE) n.º 2157/2001 do Conselho sobre o estatuto da Sociedade Europeia.