

IV

CONGRESSO DOS TOC uma nova atitude

14 e 15 de setembro



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

IV

CONGRESSOS TOC uma nova atitude

Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades: Utopia ou Realidade?

Gilberto de Carvalho Fernandes, João Nuno Lourosa Maltez

14 e 15 de setembro de 2012

Itinerário de Reflexão

1. Objetivos e Justificação do Tema
 2. Das Ideias à Proposta de Diretiva
 - 2.1. Considerações Preambulares
 - 2.2. Da Génese à Proposta de Diretiva de 2011
 3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?
 - 3.1. Caracterização e Conceitos Fundamentais
 - 3.2. Desenvolvimentos Recentes
 - 3.3. Vantagens e Inconvenientes
 4. Análise Comparativa: Proposta Diretiva Versus CIRC
 5. Conclusões
- Bibliografia

1. Objetivos e Justificação do Tema

Justificação

- Crescimento e Desenvolvimento dos Grupos de Sociedades
- Harmonização Contabilística (SNC, 01/01/2010)
- Discussão actual no seio da UE (já em 2012)
- Interesse para os TOC
- Poderá tornar-se realidade...

1. Objetivos e Justificação do Tema

Objetivos

- Identificar a problemática
- Resenha dos avanços e recuos
- Convergências e divergências da proposta de Diretiva (COM (2011) 121 final) e Legislação fiscal doméstica (sobretudo IRC).
- Aspectos menos consensuais (mais polémicos)

2. Da Ideia à Proposta de Diretiva

2.1. Considerações Preambulares

Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS) ≠ Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade (RETGS)

MCCCIS	RETGS
UE + Países Terceiros	Portugal: Doméstico
Com (2011) 121 Final	Art. 69º e ss CIRC
Residência e Direção efetiva UE	Residência e Direção efetiva Portugal

2. Da Ideia à Proposta de Diretiva

2.1. Considerações Preambulares

- **Caracterização Geral MCCCIS**

- a) Soc. pertencentes ao grupo, independentemente do EM → sujeição às mesmas regras de determinação da matéria coletável.
- b) Chave de repartição: Vendas, Ativos, Empregados - **Santiago (2003)** suscita dúvidas de constitucionalidade...
- c) Facultativo (inicialmente) → obrigatória (alargada, inclusive, outras “empresas”).
- d) Criação de “Mega” Balcão único → mais falhas no sistema?!...

2. Da Ideia à Proposta de Diretiva

2.2 Da Génese à Proposta de Diretiva de 2011

A tributação das empresas: uma preocupação constante e antiga.

- **1962:** Relatório Neumark;
- ...
- **1990:** **i)** diretiva 90/434/CEE - Fusões e Cisões, **ii)** diretiva 90/435/CEE - Sociedades-mães e Afiliadas ,e **iii)** convenção 90/436/CEE - Convenção de Arbitragem;
- **1997:** Pacote Monti;
- **2001:** A CE propõe várias opções para tornar o espaço europeu mais dinâmico e competitivo;
- **2004:** “Grupo de Trabalho MCCCIS”
- **2005:** Entrada em vigor das NIC;
- **2010:** SNC;
- **2011:** Proposta de Diretiva COM(2011) 121 final (PD2011).

3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?

3.1. Caracterização e Conceitos Fundamentais

- **Objetivos**

- a) Atenuar encargos administrativos da harmonização/preços de transferência.
- b) Combater/eliminar entraves fiscais ao crescimento do mercado único.
- c) Harmonização Contabilística Reg. 1606/2002.
- d) Assegurar (harmonizar) a coerência dos sistemas fiscais nacionais mas não impõe as taxas dos impostos.

3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?

- **Sociedades Elegíveis**

1. A presente diretiva aplica-se às sociedades constituídas nos termos da legislação de um Estado-Membro sempre que sejam satisfeitas as duas condições seguintes:

- a) A sociedade seja constituída segundo uma das formas enunciadas no anexo I;
- b) A sociedade esteja sujeita a um dos impostos sobre as sociedades enumeradas no anexo II ou a um imposto semelhante posteriormente introduzido.

(cf. artigo 2º PD2011)

3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?

- **Sociedades Filiais Elegíveis (consolidação)**

1. As sociedades filiais elegíveis devem ser todas filiais imediatas e subfiliais em que a sociedade-mãe é titular dos seguintes direitos:
 - a) Um direito de exercer mais de 50% dos direitos de voto;
 - b) Um direito de propriedade que se eleve a mais de 75% do capital da sociedade ou mais de 75% dos direitos que permitem obter lucros.

(cf. artigo 54º PD2011)

3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?

- **Formação de Grupos**

1. Um contribuinte residente forma um grupo com:

- a) Todos os seus estabelecimentos estáveis situados noutros Estados-Membros;
- b) Todos os estabelecimentos estáveis situado num Estado-Membro das suas filiais elegíveis residentes num Estado terceiro;
- c) Todas as suas filiais elegíveis residentes num ou mais Estados-Membros.

(cf. artigo 55º PD2011)

3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?

Afinal, na P.D. quem será abrangido?

- Grupos de sociedades residentes na UE, por opção.
- As outras (aplicarão normativo doméstico).
- Dualismo?: Se Facultativo: MCCCIS e IRC? Acréscimos de trabalho para o TOC...

3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?

3.2. Desenvolvimentos Recentes

PE, na sua Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários veio propor algumas alterações à PD2011, que foi aprovada (em primeira leitura) em Abril de 2012.

3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?

- Alteração da Fórmula de Repartição:

PD2011:

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

Alteração:

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

3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?

3.2. Desenvolvimentos Recentes

- Alteração da Adoção:

PD2011: facultativa e por um período de 5 anos para as sociedades que cumprissem os requisitos.

Alteração: obrigação para as sociedades europeias e cooperativas europeias, num prazo máximo de 2 anos a partir da data da publicação da diretiva, ou no caso de não se enquadrarem nas sociedades referidas anteriormente o prazo é alargado para 5 anos.

Exceção
feita às
PME

3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?

3.2. Desenvolvimentos Recentes

Recorde-se conceito de PME – vd. Recomendação (CE) 2003:

- i. $VN \leq 50.000.000\text{€}$
- ii. Balanço Total $\leq 43.000.000\text{€}$
- iii. Menos de 250 trabalhadores

3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?

3.3 Vantagens e Inconvenientes

Vantagens:

- Simplificação no cumprimento das obrigações fiscais;
- Evitar os preços de transferência;
- Maior transparência fiscal;
- Redução da evasão fiscal e da fraude;
- Eliminação/redução da dupla tributação na UE;
- Redução dos custos de conformidade;
- Possibilidade de consolidação imediata de lucros e perdas.

3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?

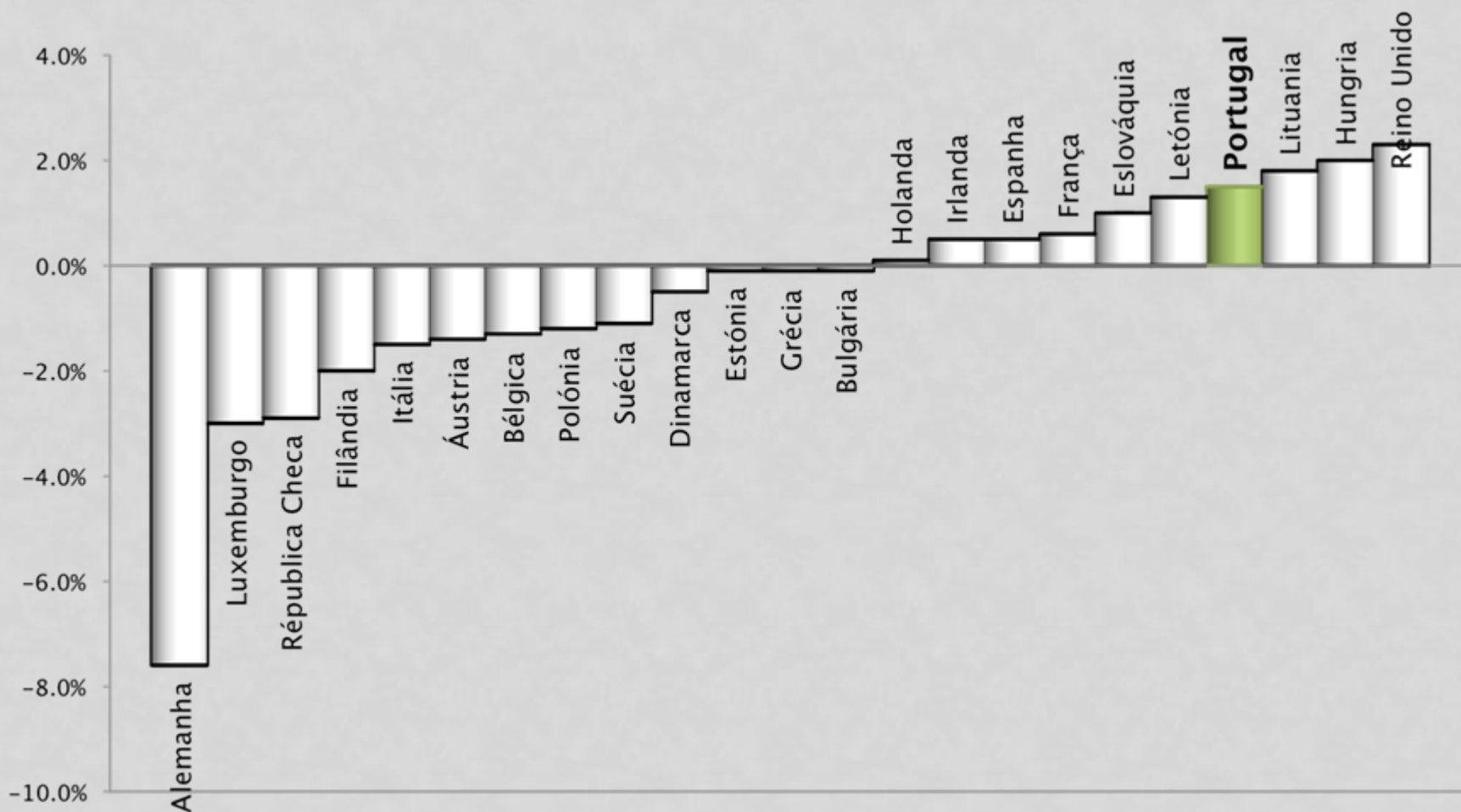
3.3 Vantagens e Inconvenientes

Inconvenientes:

- Quebra de receita tributária;
- Aumento dos custos administrativos adicionais dos EM;
- O Princípio da subsidiariedade e o Princípio da proporcionalidade;
- Complicação adicional na auditoria fiscal das sociedades;
- Significativos custos de transição;
- Oportunidades de planeamento fiscal;
- Alteração da capacidade de distribuição de dividendos.

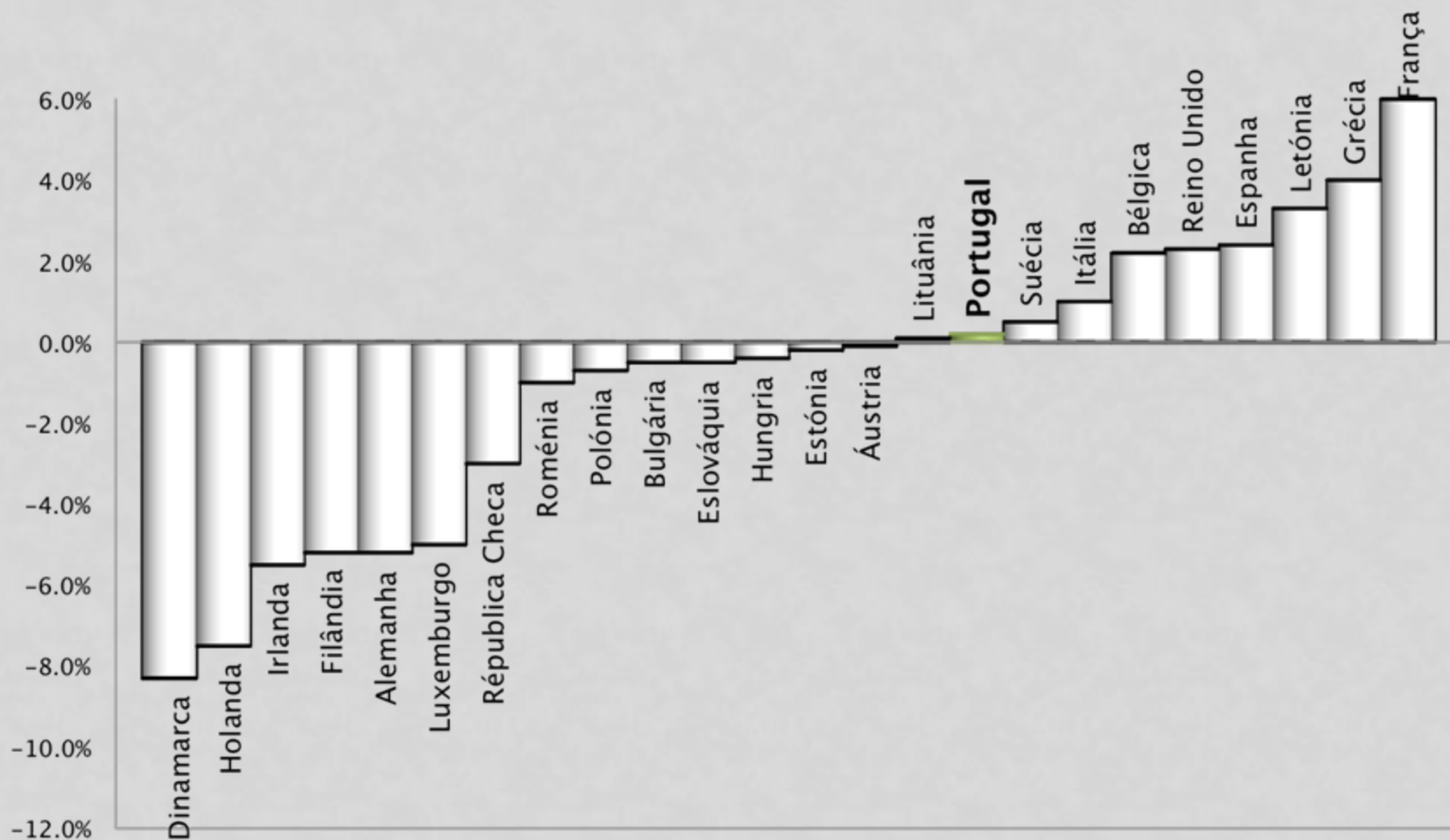
3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?

Impacto na receita com os 27 EM com adesão voluntária



3. Proposta de Diretiva 2011: Chegada ou Partida?

Impacto na receita com os 27 EM com adesão obrigatória



4. Análise Comparativa: P.D. *Versus* CIRC

Importância



TOC

i) MCCCIS // MCCIS

ii) CIRC + Outra Legislação Doméstica

Mais responsabilidade

Mais trabalho...

e... e... (os mesmos, ou menores) honorários?

4. Análise Comparativa: P.D. Versus CIRC

- a) Conceitos de Rendimentos/Rédito e Gastos: idênticos
- b) Despesas de Representação

MCCCIS – 50% não aceites

CIRC – 10% (ou 20%, c/ prejuízos) T. Autónoma

↓
incremento na tributação

- c) Donativos: na MCCCIS, mais restritivo do que nos EBF (61º ao 66º-A)

4. Análise Comparativa: P.D. *Versus* CIRC

- d) Percentagem de Acabamento: idêntico nos 2 normativos.
- e) Inventários: FIFO e CMP (ambos)
- f) Rendimentos de Inv. Financeiros – quando mensurados a JV – ambos resultados do período (mas, no CIRC impõe limite máximo de participação 5%)
- g) Dividas Incobráveis – tratamento análogo

4. Análise Comparativa: P.D. Versus CIRC

h) Depreciações e Amortizações: a MCCCIS define poucas taxas.

Grosso modo:

- Imóveis – vida útil 40 anos – tx. 2,5%
- AFT – vida útil 15 anos – tx. 6,66(6)%
- Método refere apenas “Base Linear”

i) Activos Intangíveis: PD privilegia os dispêndios como gastos do período (= SNC).

Diferenciação: cf. contrato ou 15 anos

4. Análise Comparativa: P.D. *Versus* CIRC

Sintetizando:

Portugal não necessita de grandes alterações fiscais, de certa forma devido à harmonização, fomentada pelo SNC ao nível do CIRC e demais legislação conexa (Decreto Regulamentar 25/2009 – Depreciações e Amortizações)

5. Conclusões

- i) MCCCIS na ordem do dia (UE e autores), pode contribuir para consolidar/aprofundar a integração económica e estabilizar Zona Euro; realizar mercado único.
- ii) Obrigatória ou facultativa? Quantas mais exceções → maior dificuldade de harmonização.
- iii) Função e responsabilidade do TOC? Maiores remunerações ?!
- iv) MCCCIS e MCCIS incorporadas no CIRC? Código à parte (n/ opinião).

5. Conclusões

- v. Defendemos obrigatória todos os grupos → eliminação operações “intragrupo” e redução dos custos (de controlo e elaboração dossier) preço de transferência.
- vi. Vantagens: redução fraude fiscal, atenuação ou eliminação dupla tributação.
- vii. Alvorço → Estudos (insuficientes) provocam reação nos EM “prejudicados” (decorrente da chave de repartição, V.g. Bulgária).

5. Conclusões

- viii. Questões “não fechadas”: residência, EE, regras para entrar e sair da MCCCIS; dedução de prejuízos fiscais; períodos de transição (sob. na opção).
- ix. Perdas e ganhos de alguns EM “históricos”: Alemanha... pode conduzir à utopia...
- x. À semelhança das NIC adoptadas pela UE → Regulamento??
- xi. Os desenvolvimentos recentes Abril 2012 → apontam mais para a realidade (concretização) do que para a utopia (mera reflexão académica), mas não é imediata...

Bibliografia

COMISSÃO EUROPEIA (CE), (1980). *Report from the Commission to the Council on the scope for convergence of tax systems in the Community*. COM (80) 139 final.

CE (1990a), *Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas*. (90/436/CEE).

CE (1990b), *Diretiva do Conselho de 23 de Julho de 1990 relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-membros diferentes*. (90/434/CEE).

CE (1990c), *Diretiva do Conselho de 23 de Julho de 1990 relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes*. (90/435/CEE).

CE (1992), *Commission Communication to the Council and to Parliament subsequent to the conclusions of the Ruding Committee indicating guidelines on company taxation linked to the further development of the internal market*. SEC (92) 1118 final.

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

CE (2003), *Recomendação da Comissão de 6 de Maio de 2003 relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas*. Recomendação n.º 2003/361/CE.

CE (2004), *Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 - A Common Consolidated UE Corporate Tax Base - 7 July 2004*.

CE (2006), *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, Execução do programa comunitário de Lisboa: Progressos realizados e ação futura para uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)*. COM (2006) 157 final.

Bibliografia

CE (2007), *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, Execução do programa comunitário para o aumento do crescimento e do emprego e o reforço da competitividade das empresas da UE: Progressos realizados em 2006 e próximas etapas para uma proposta relativa à matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)*. COM (2007) 223 final.

CE (2010), *Tratado da União Europeia e do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*.

CE (2011a), *Commission Staff Working Document - Impact Assessment - Accompanying document to the Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. SEC (2011) 315 final.

CE (2011b), *Documento de Trabalho dos Serviços da Comissão - Síntese da Avaliação de Impacto - Documento de acompanhamento da Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)*. SEC (2011) 316 final.

CE (2011c), *Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)*. COM (2011) 121 final.

CE (2011d), *Review of the "Small Business Act" for Europe*. COM(2011) 78 final.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA (CRP), Disponível em:
<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>, Junho, 2012.

Decreto de Lei (DL) n.º 442-B/1988 de 30 de novembro, Aprovação do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Decreto de Lei (DL) n.º 215/1989 de 1 de julho, Aprovação do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Decreto de Lei (DL) n.º 158/2009 de 13 de Julho, Aprovação do Sistema de Normalização Contabilística.

Decreto Regulamentar (DR) n.º 25/2009 de 14 de setembro, Regime das Depreciações e Amortizações.

DEVEREUX, M. P. e LORETZ, S. (2008), *The Effects of UE Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues, Fiscal Studies* (Vol. 29).

Bibliografia

- ERNST & YOUNG** (2010), *Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union*.
- LODIN, D. e GRAMMI, M.** (1999), The Taxation of the European company. *European Taxation* 39.
- LOPES, C. M. d. M. e RODRIGUES, A. M. G.** (2011), A Base Comum Consolidada na União Europeia: Avanços e Recuos, *XIII Congresso de Contabilidade e Auditoria - ACIM 2011*.
- PARLAMENTO EUROPEU (PE)** (2011), Comunicação aos Membros (38/2011) sobre o *parecer fundamentado da Assembleia Nacional da República da Bulgária sobre a proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)*.
- PE** (2012). *Relatório sobre a proposta de diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)*. A7-0080/2012.
- PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO** (2002), *Regulamento n.º 1606/2002*, de 19 de Julho de 2002 relativo à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade.
- PEREIRA, P. R.** (2002), Soluções Globais para a tributação das empresas na UE. *Fiscalidade* 11.
- PEREIRA, P. R.** (2004), *A Tributação das Sociedades na União Europeia: Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Atuação Comunitária*, Almedina.
- PEREIRA, P. R.** (2011), Proposta de Diretiva relativa a uma Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS). *II Congresso de Direito Fiscal organizado pela Almedina, IDEFF e OTOC*.
- Portaria n.º 1446-C/2001**, de 21 de dezembro, sobre o Regime dos Preços de Transferência.
- Portaria n.º 620-A/2008**, de 16 de julho, sobre os acordos prévios sobre Preços de Transferências.
- ROCHA, L. M. R. M. d.** (2006), A harmonização comunitária do imposto sobre as sociedades: realizações e perspetivas, Disponível em: <http://www.fep.up.pt/docentes/lrocha/investigacao.htm>, Junho, 2012.
- RODRIGUES, J. M.** (2007), *SNC – Sistema de Normalização Contabilística*, Áreas Editora.
- SANTIAGO, B. V.** (2003), O futuro da Tributação directa dos grupos de sociedades na União Europeia. *Fiscalidade* 16.