

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

AUDIT SHOPPING NO CONTEXTO DA
MATÉRIA COLECTÁVEL COMUM
CONSOLIDADA DO IMPOSTO SOBRE
AS SOCIEDADES (MCCCIS)

António Velez Lérias

Lisboa, Novembro de 2012

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

AUDIT SHOPPING NO CONTEXTO DA
MATÉRIA COLECTÁVEL COMUM
CONSOLIDADA DO IMPOSTO SOBRE
AS SOCIEDADES (MCCCIS)

António Velez Lérias

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, Professora Coordenadora da Área de Direito do ISCAL (Directora do Curso de Mestrado de Fiscalidade), e do Mestre Gabriel Correia Alves, Professor Coordenador da Área de Contabilidade e Auditoria do ISCAL (Director do Curso de Mestrado em Auditoria).

Constituição do Júri:

Presidente	_____	Doutor Orlando da Costa Gomes
Arguente	_____	Doutor Vasco Branco Guimarães
Vogal	_____	Professora Doutora Clotilde Celorico Palma
Vogal	_____	Mestre Gabriel Correia Alves

Lisboa, Novembro de 2012

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

The spirit of a people, its cultural level, its social structure, the deeds its policy may prepare - all this and more is written in its fiscal history, stripped of all phrases. He who knows how to listen to its message here discerns the thunder of world history more clearly than anywhere else.

Joseph Schumpeter, 1918 (The Crisis of the Tax State)

Agradecimentos,

Aos que me toleraram as ausências, suportaram os amuos e mandaram à luta;

Aos que se disponibilizaram para ajudar, assim como a todos os que foram *obrigados* a tal;

Aos Dr. Pedro Terruta (Divisão de Informação e Documentação do ISCAL) e Dr. António Sá Santos (Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros – Divisão de Documentação), pelo profissionalismo e disponibilidade;

Ao Mestre Gabriel Alves, pela sua disponibilidade, pela acuidade e inteligência dos seus comentários; e, especialmente, à Professora Doutora Clotilde Celorico Palma por, além da disponibilidade para me orientar com o seu saber, ter partilhado comigo, desde a primeira hora, o entusiasmo pelo tema;

A todos, o meu sincero muito obrigado.

Resumo

A Comissão Europeia (CE) apresentou em 2011 uma proposta de **Directiva relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)**¹ (doravante designada por **Directiva MCCCIS**).

A Directiva MCCCIS estabelece uma «matéria colectável comum para a tributação de certas sociedades e grupos de sociedades»², e que se pretende venha a substituir os 27 sistemas actuais³.

Pretendemos demonstrar com esta dissertação que a adopção desta Directiva pressupõe novos desafios para as autoridades fiscais dos Estados-Membros (EM), nomeadamente para os seus serviços de auditoria⁴. Mais, que alguns procedimentos inerentes às auditorias poderão ter de ser harmonizados, sob risco de se converterem em factor de planeamento fiscal, por parte dos grupos pan-europeus⁵, quanto à escolha de localização do contribuinte principal⁶ (*audit shopping*).

Para tal, iremos apresentar e comentar algumas áreas relacionadas com as auditorias efectuadas no âmbito da MCCCIS que consideramos ser mais susceptíveis de *audit shopping*.

Concluiremos a dissertação com uma aplicação prática, onde se procura apresentar as características dos serviços de auditoria de três EM, relevando as suas diferenças, e como estas podem condicionar um grupo europeu a escolher a localização do seu contribuinte principal.

Palavras-chave: grupos pan-europeus, auditoria, matéria colectável, consolidação, autoridade fiscal, *audit shopping*.

¹ Proposta de Directiva do Conselho relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS): SEC(2011) 315 final, de 16.3.2011 e SEC(2011) 316 final, de 16.3.2011.

² Artigo 1.º da Directiva MCCCIS.

³ Em Portugal a matéria tributável das sociedades é determinada de acordo com as regras do Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas (CIRC).

⁴ A expressão **serviços de auditoria**, no contexto deste trabalho, deve ser entendida como se referindo àquilo que na estrutura da autoridade fiscal portuguesa se enquadra como serviços de inspecção tributária.

⁵ As maiores alterações preconizadas pela MCCCIS servem preferencialmente os grupos pan-europeus que optem pela consolidação. Assim, e apesar da Directiva MCCCIS prever a sua adopção por sociedades individuais («contribuinte individual», de acordo com a definição elencada no Ponto 2 do Artigo 4.º), o presente trabalho, a não ser que seja dito algo em contrário, referir-se-á a grupos de sociedades que tenham adoptado a consolidação, em consonância com o Ponto 7 do Artigo 4.º da Directiva MCCCIS.

⁶ Ponto 6 do artigo 4.º da Directiva MCCCIS.

Abstract

The European Commission submitted in 2011 a Proposal for a **Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)** (hereinafter referred to as **CCCTB Directive**).

The CCCTB Directive «establishes a system for a common base for the taxation of certain companies and groups of companies»⁷, and is intended as a replacement to the current 27 systems⁸.

We intend to show with this dissertation that the adoption of this Directive will entail new challenges for Member-States tax authorities, especially for their audit services⁹. Furthermore, that some procedures related to the audits may have to be harmonized, otherwise may become a tax planning factor, by the pan-European groups¹⁰, regarding their choice of location for the principal taxpayer¹¹ (audit shopping).

To that end, we will present and comment some issues related to the audits carried out under the CCCTB Directive that we consider being more capable of trigger audit shopping.

We will, then, conclude the dissertation with a practical application, where we expect to present the characteristics of the three Member-States audit services, identifying their differences, and in what way can those differences constitute a constraint for a European group regarding the choice of location for their principal taxpayer.

Key words: pan-European groups, audit, tax base, consolidation, tax authority, audit shopping

⁷ Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB): SEC(2011) 315 final, from 16.3.2011 and SEC(2011) 316 final, from 16.3.2011.

⁷ Article 1 of the CCCTB Directive.

⁸ In Portugal the corporate tax base is determined in accordance with the Corporate Income Tax Code (CIRC).

⁹ Within this paper, the term **audit services** shall be understood as referring to what is known in the Portuguese tax authority as **tax inspection services**.

¹⁰ The major amendments advocated by the CCCTB serve mostly the pan-European groups that opt to consolidate. Therefore, despite the Directive foresees its adoption by individual companies («single taxpayer», according to definition listed in point 2 of article 4), this paper, unless specified otherwise, will always refer to the group of companies that have opted for consolidation, in line with point 7 of article 4 of the CCCTB Directive.

¹¹ Point 6 of article 4 of the CCCTB Directive.

Índice

1. INTRODUÇÃO	1
2. HARMONIZAÇÃO DO DIREITO FISCAL DA UNIÃO EUROPEIA	3
2.1 A SOBERANIA FISCAL E A INTEGRAÇÃO EUROPEIA	4
2.2 HARMONIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DIRECTA	5
2.3 UMA CONSOLIDAÇÃO SOCIETÁRIA FISCAL EUROPEIA	8
2.3.1. PRINCIPAIS OBSTÁCULOS FISCAIS	8
2.3.1.1. Preços de transferência	9
2.3.1.2. Compensação transfronteiras de perdas fiscais	10
2.3.1.3. Reestruturações empresariais europeias	11
2.3.1.4. Custos de cumprimento	12
2.3.2. PROPOSTAS	13
2.3.2.1. Sistema de Base Harmonizada Obrigatória	13
2.3.2.2. Imposto Europeu sobre os Rendimentos das Sociedades	14
2.3.2.3. Tributação pelo Estado de Origem	14
2.3.2.4. Matéria Colectável Consolidada Comum	16
3. MATÉRIA COLECTÁVEL COMUM CONSOLIDADA DO IMPOSTO SOBRE AS SOCIEDADES¹⁹	
3.1 BACKGROUND DA PROPOSTA DUMA MATÉRIA COLECTÁVEL COMUM CONSOLIDADA DO IMPOSTO SOBRE AS SOCIEDADES	20
3.2 PILARES DA DIRECTIVA RELATIVA A UMA MATÉRIA COLECTÁVEL COMUM CONSOLIDADA DO IMPOSTO SOBRE AS SOCIEDADES	24
3.2.1 UM ÚNICO CONJUNTO DE REGRAS FISCAIS	25
3.2.2 CONSOLIDAÇÃO FISCAL	27
3.2.3 UM SISTEMA DE BALCÃO ÚNICO	29
3.2.4 CHAVE DE REPARTIÇÃO	31
3.3 ADMINISTRAÇÃO E PROCESSO DA DIRECTIVA RELATIVA A UMA MATÉRIA COLECTÁVEL COMUM CONSOLIDADA DO IMPOSTO SOBRE AS SOCIEDADES	33
3.3.1. DECLARAÇÕES FISCAIS	34
3.3.2. PARECERES	36
3.3.3. MEIOS DE RECURSO	37
4. AUDITORIA	39
4.1 AUDITORIA NO CONTEXTO DA DIRECTIVA RELATIVA A UMA MATÉRIA COLECTÁVEL COMUM CONSOLIDADA DO IMPOSTO SOBRE AS SOCIEDADES	40
4.2 O PAPEL DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA	42
4.3. AUDITORIAS INTERNACIONAIS	44
4.3.1 CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL	45
4.3.2 CONTROLO MULTILATERAL	46
4.3.3 MANUAL PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA TROCA DE INFORMAÇÃO PARA FINS FISCAIS DO CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT)	48
4.3.4 ORGANIZAÇÃO INTRA-EUROPEIA DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (IOTA)	50
4.3.5 CONVENÇÃO NÓRDICA SOBRE A ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL	51
4.3.6 ARTIGO 26.º DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE	52

5. AUDIT SHOPPING NO CONTEXTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL COMUM CONSOLIDADA DO IMPOSTO SOBRE AS SOCIEDADES	53
5.1 AUTORIDADE PARA LANÇAMENTO DA AUDITORIA	55
5.2 CRITÉRIOS PARA INICIAR A AUDITORIA	59
5.3 PROCEDIMENTO DE AUDITORIA	61
5.4 PARECERES	64
5.5 PERÍODO LIMITE PARA EFECTUAR A AUDITORIA	68
6. APLICAÇÃO PRÁTICA	70
6.1. METODOLOGIA	70
6.2. LIMITAÇÕES	71
6.3. APRESENTAÇÃO DA APLICAÇÃO PRÁTICA	72
6.4. ANÁLISE DOS DADOS	74
6.4.1. QUADRO NACIONAL	74
6.4.1.1 Peso relativo dos serviços de auditoria	75
6.4.1.2 Critérios técnicos para iniciar auditorias	77
6.4.1.3 Duração das auditorias	80
6.4.1.4 Auditorias e imposto apurado em falta	82
6.4.2. QUADRO INTERNACIONAL	86
6.4.2.1 Utilização dos mecanismos de troca de informação	87
6.4.2.2 Auditorias intra-comunitárias	91
7. CONCLUSÕES	94
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	98
ANEXOS	108

Lista de Abreviaturas

AC – Autoridade(s) Competente(s)

AFP – Autoridade Fiscal Principal

APEH – Administração de Controlo Tributário e Financeiro da Hungria

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CDT – Convenção para evitar a Dupla Tributação Internacional

CE – Comissão Europeia

CIAT - Centro Interamericano de Administrações Tributárias

CML – Controlo Multilateral

CP – Contribuinte Principal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CR – Chave de Repartição

EM – Estado(s)-Membro(s)

GT MCCCIS – Grupo de Trabalho da Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

IOTA – Organização Intra-Europeia das Administrações Tributárias

LGT – Lei Geral Tributária

MCCCIS – Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PE – Parlamento Europeu

RCPIT – Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

UE – União Europeia

1. Introdução

A União europeia (UE), na prossecução das conclusões da Estratégia de Lisboa¹², iniciou em 2001 o desenvolvimento de uma «uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da UE»¹³, a qual teria como objectivo a redução significativa: dos encargos administrativos; dos custos de conformidade; e das incertezas jurídicas que as sociedades vivem por terem a sua actividade dispersa pelos diferentes Estados-Membros (EM) da UE.

Na sequência do processo desenvolvido desde então, a Comissão Europeia (CE) apresentou em Março de 2011 uma proposta de **Directiva do Conselho relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)**¹⁴.

Esta Directiva procura estabelecer, para todas as sociedades e grupos de sociedades aderentes, um conjunto único de regras fiscais, em vez dos actuais 27 sistemas. Com esta Directiva são esperados grandes benefícios para os grupos europeus, que assim poderão aproveitar melhor as potencialidades do mercado interno, nomeadamente, ao lhes permitir a compensação intra-grupo das perdas¹⁵ fiscais e ao lhes facultar poupanças nos custos de cumprimento.

A adopção desta Directiva pressupõe, no entanto, novos desafios para as autoridades fiscais dos EM, nomeadamente para os seus serviços de auditoria¹⁶.

A presente dissertação pretende demonstrar que alguns procedimentos inerentes às auditorias¹⁷ poderão ter de ser harmonizados, sob risco de se tornarem expostas ao *audit shopping*¹⁸ por parte dos grupos pan-europeus.

¹² A Estratégia de Lisboa foi adoptada pelo Conselho Europeu de Lisboa, realizado em 23 e 24 de Março de 2000.

¹³ COM(2001) 582, de 23.10.2001.

¹⁴ Proposta de Directiva do Conselho relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS): SEC(2011) 315 final, de 16.3.2011 e SEC(2011) 316 final, de 16.3.2011.

¹⁵ No sistema fiscal português a opção tem sido pela utilização da expressão **prejuízos** (Subsecção X do Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas (CIRC)).

¹⁶ A expressão **serviços de auditoria**, no contexto deste trabalho, deve ser entendida como se referindo àquilo que na estrutura da autoridade fiscal Portuguesa se enquadra como serviços de inspecção tributária.

¹⁷ «[O]s inquéritos, as inspecções e as verificações de qualquer natureza efectuados por uma autoridade competente para a verificação do cumprimento da presente directiva por um contribuinte» (artigo 4.º, n.º 23 da Directiva MCCCIS).

¹⁸ O conceito *audit shopping* deve ser entendido, no contexto deste trabalho, como o procedimento de selecção da localização da residência do contribuinte principal dum grupo pan-europeu, com o intuito de assim escolher a autoridade fiscal principal e os respectivos serviços de auditoria de todo o grupo.

A nossa motivação é desencadear discussão, numa fase prévia à adopção da Directiva, sobre os riscos que correm os EM, e a própria Directiva MCCCIS, ao se verem subvertidos os objectivos da UE pelo planeamento fiscal dos grupos pan-europeus.

O presente trabalho procura sintetizar o que tem sido discutido e estudado sobre a Directiva MCCCIS, havendo necessidade de nos prolongarmos um pouco nos seus antecedentes por ser uma área ainda pouco divulgada. Após essa exposição, irá se focar nas regras e procedimentos relativos às auditorias no âmbito da MCCCIS.

O presente trabalho encontra-se dividido em sete capítulos, incluindo este capítulo introdutório.

No segundo capítulo apresentamos a evolução da harmonização fiscal em sede de tributação directa, com referência aos principais obstáculos fiscais que se colocam a uma maior integração do mercado interno. O capítulo termina com exposição das principais propostas apresentadas pela CE para ultrapassar aqueles obstáculos.

No terceiro capítulo descrevemos a cronologia dos trabalhos preparatórios que encerraram com a proposta de Directiva MCCCIS pela CE. Apresentamos depois a sua estrutura, com consideração das alterações propostas pelo Parlamento Europeu (PE).

No quarto capítulo efectuamos o enquadramento das auditorias no contexto da MCCCIS, e posterior análise da estrutura dos serviços de auditoria dos EM. Concluimos com apresentação das instituições, mecanismos e convenções de cooperação internacional em matéria fiscal que têm permitido às autoridades fiscais ultrapassar as limitações territoriais.

No quinto capítulo apresentamos e comentamos as áreas relacionadas com as auditorias efectuadas no âmbito da MCCCIS, que se consideram ser mais susceptíveis de *audit shopping*.

No sexto capítulo é realizada aplicação prática dos conceitos desenvolvidos durante o trabalho: onde procuramos evidenciar as características dos serviços de auditoria de três Estados-Membros, incluindo Portugal; e de como essas diferenças podem ser permissivas ao *audit shopping*.

No sétimo capítulo concluimos a dissertação com síntese do trabalho, comentário crítico ao mesmo, e apresentação de propostas para investigação futura.

2. Harmonização do Direito Fiscal da União Europeia

A harmonização fiscal da UE tem-se desenvolvido, por regra, com respeito pela soberania fiscal territorial dos EM.

A manutenção da soberania fiscal tem conduzido a uma harmonização mais lenta da tributação directa, condicionando a integração do mercado interno. Esta limitação levou a CE a estudar propostas para ultrapassar os obstáculos fiscais que se colocam às sociedades que desenvolvem uma actividade transfronteiriça, e que se vêm confrontados, nomeadamente com: questões relacionadas com os preços de transferência (PT); as limitações à compensação transfronteiras das perdas fiscais; a ausência de neutralidade fiscal em reestruturações empresariais transfronteiriças; e os elevados custos de cumprimento.

2.1 A Soberania Fiscal e a Integração Europeia

Com o advento do Estado Moderno no Século XVI destaca-se a soberania fiscal¹⁹ como uma das suas mais importantes manifestações (Nabais, 2004: 69), a qual assenta no primado do imposto e, enquanto receita que exprime um dever colectivo de financiamento da comunidade, marca o Estado Moderno logo à nascença como um Estado Fiscal (Vasques, 2011: 12), «ou seja, como um Estado que tem por suporte financeiro determinante ou típico a figura dos impostos» (Nabais, 2010: 125).

Apesar dos desafios actuais a nível internacional, que resultam tanto da internacionalização das situações tributárias, como da integração regional, ou ainda da globalização económica, em matéria fiscal mantém-se o princípio de soberania dos Estados (Santos, 2003: 35; Nabais, 2004: 69).

Mesmo no plano da UE é legítimo afirmar a manutenção da soberania fiscal dos EM (Santos, 2003: 35), já que, com efeito, a UE quase não dispõe de competências próprias sobre a matéria, vigorando o princípio de subsidiariedade e a regra de decisão por unanimidade, na quase generalidade das questões tributárias. Cada Estado possui um direito e um sistema fiscal próprio, baseados, essencialmente, no princípio de territorialidade, os quais são por ele delineados em função de vários factores de índole interna sócio-económicos, político-jurídicos, culturais ou outros (ibid.: 36-37).

Não obstante, os poderes tributários dos EM estão sujeitos a diversas limitações, por vezes, bem significativas (Santos, 2003: 35) e, em alguns aspectos, tem existido uma acentuada compressão da soberania fiscal dos Estados ou mesmo, em certos casos, de partilha de competências entre a Comunidade e os EM (ibid.: 36).

¹⁹ Por Soberania Fiscal entende Soares Martínez (1993: 70) ser o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal.

2.2 Harmonização da Tributação Directa

A harmonização fiscal comunitária tem-se desenvolvido em função da construção europeia e a duas velocidades: uma elevada integração da tributação indirecta²⁰, e «da qual o IVA é o seu expoente máximo, fazendo parte do *acquis communautaire*» (Palma, 2006: 10); e uma lenta harmonização da tributação directa.

Ao contrário da tributação indirecta, a tributação directa não é tratada expressamente pelos tratados da UE, o que é por regra explicado por: num primeiro momento, não ter sido considerada relevante para a implementação do mercado interno e, por consequência, ter ficado fora do âmbito dos tratados originais; e, ao longo do tempo, por existir alguma relutância dos Estados em ceder a sua soberania, pois a tributação directa tem se convertido, como afirma Adamczyk (2008: 20), num instrumento útil na prossecução de diversos objectivos económicos e sociais.

Consequentemente, a tributação directa tem-se mantido como competência dos EM e, na ausência duma norma específica no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), o seu artigo 115.^{o21} tem servido como base legal para alguma harmonização da tributação directa, ao autorizar o Conselho Europeu a publicar directivas que conciliem leis, regulamentos e normas que afectem directamente o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno (Adamczyk, 2008: 20). Tais directivas têm tido como objectivo central a eliminação dos obstáculos à livre circulação de capitais no espaço da UE (Vasques, 2011: 117):

- a) A Directiva Fusões²², Directiva nº 2009/133, que veio revogar a Directiva nº 90/434, tem como propósito promover a neutralidade fiscal nas operações de fusão, cisão, entradas de activos ou permutas de acções entre sociedades de diferentes EM, eliminando a penalização fiscal que se pode verificar nestas operações (Vasques, 2011: 117-118).

²⁰ O critério que iremos usar para distinguir estes dois tipos de tributação «assenta, essencialmente, na forma por que se revela a manifestação da capacidade contributiva atingida pelo imposto. Assim, são directos os impostos que incidem sobre manifestações imediatas da capacidade contributiva (obtenção de um rendimento, posse de um património) e são indirectos os que incidem sobre manifestações mediatas dessa capacidade (utilização da riqueza ou do rendimento)» (Pereira, 2011: 50).

²¹ Encontrando-se mais estritamente ligado à soberania tributária dos EM dispõe: «O Conselho deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta directivas para a adopção das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados_Membros que tenham incidência directa no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum».

²² Ver sobre esta matéria: Hofstätter e Hohenwarter (2010: 111-133); Dourado (2010: 227-228); Terra e Wattel (2005: 535-576); e Vasques (2011, 117-118).

b) A Directiva Mães-Filhas²³, Directiva nº 90/435, revista pela Directiva nº 2003/123, promove a eliminação da dupla tributação internacional dos lucros distribuídos dentro dum grupo pan-europeu.

Os problemas concretos que esta directiva pretende eliminar são o da aplicação de taxas de retenção na fonte aos lucros distribuídos pelas sociedades-filha, assim como o da sua tributação na esfera da sociedade-mãe, gerando-se uma situação de dupla tributação económica (Vasques, 2011: 118);

c) A Directiva Poupança²⁴, Directiva nº 2003/48, tem por objectivo a tributação mais eficaz dos pagamentos transfronteiriços de juros no EM do beneficiário. Assim, procura simplificar o tratamento e circulação dos rendimentos de capitais na UE, prevenindo desta forma que, por razões de ordem fiscal, as poupanças dos residentes na União sejam deslocadas para países terceiros (Vasques, 2011: 119);

d) A Directiva Juros e Royalties²⁵, Directiva nº 2003/49, tem como principal objectivo a eliminação da dupla tributação gerada nos pagamentos de juros e royalties efectuados por uma sociedade de um EM a uma sua associada residente noutra EM (Dourado, 2010: 237), e visa eliminar as potenciais distorções fiscais, formalidades administrativas e situações de dupla tributação daí decorrentes (Vasques, 2011: 119-120);

e) A Directiva da Assistência Mútua²⁶, Directiva 77/799/EEC de 19 de Dezembro de 1977, revista pela Directiva nº 2004/106 de 16 de Novembro de 2004, relativa à assistência mútua dos EM em sede de tributação directa;

f) Por fim, de referir a Directiva do Conselho para assistência à cobrança²⁷, Directiva 76/308/CEE, de 15 de Março de 1976; alterada pela Directiva 2001/44/CE de 15 de Junho de 2001; e 2002/94/CE, de 9 de Dezembro; que veio estabelecer o regime de assistência relativa à cobrança de créditos em matéria do IVA. Esta acabou transposta pelo Decreto-Lei n.º 296/2003, de 21 de Novembro, como um instrumento global de assistência na cobrança de créditos tributários (Xavier, 2007: 783).

²³ Ver sobre esta matéria: Tenore (2010: 95-110); Lang [et al.] (2008: 95), Dourado (2010: 225-227); Terra e Wattel (2005: 491-534); e Vasques (2011: 118-119).

²⁴ Ver sobre esta matéria: Heidenbauer (2008: 149-160), Dourado (2010: 232-236); Dourado (2000: 291-337); CEF (2006); Terra e Wattel (2005: 641-654); e Vasques (2011: 119).

²⁵ Ver sobre esta matéria: Hristov (135-148), Dourado (2010: 237-238); Terra e Wattel (2005: 625-640); e Vasques (2011: 119-120).

²⁶ Ver sobre esta matéria: Schilcher (2008: 161-174), Dourado (2010: 240-241).

²⁷ Ver sobre esta matéria: Schilcher (2008: 161-174), Dourado (2010: 240-241).

Ainda no âmbito da tributação directa, é de referir as acções tomadas pela UE contra a concorrência fiscal prejudicial, e onde se engloba a constituição do Código de Conduta da fiscalidade das empresas, em que os EM assumiram «um compromisso político de eliminar qualquer medida fiscal prejudicial existente nos seus sistemas fiscais e não introduzir novas.»²⁸ (Adamczyk, 2008: 27).

Por outro lado, a dificuldade inerente ao processo de harmonização tem conduzido a uma crescente harmonização fiscal negativa levada a cabo pelo Tribunal da Justiça da União Europeia (TJUE) (Nabais, 2004: 75). a qual segundo Pereira (2004: 172) considera que esta harmonização fiscal negativa tem servido para suprir algumas das insuficiências de harmonização fiscal positiva, mas autores como Andersson (2004: 13) e Albin (2011: 97) consideram contribuir para a incerteza fiscal, pelo menos no curto prazo; por não ser previsível qual a sua orientação; nem qual será a reacção dos EM a essas decisões.

Este processo, que Nabais (2008: 31) apelida de «uma estranha construção europeia», tem procedido à eliminação de muitos dos aspectos dos sistemas fiscais nacionais considerados incompatíveis com o direito da UE (Xavier, 2007: 214), de tal forma que Mint (2004: 222) acredita serem estas tendências, e não as distorções da alocação do capital, que mais facilmente levariam os governos e as sociedades a aceitar alguma forma de consolidação.

²⁸ Tradução livre do autor: «[A] political commitment to wipe out any harmful tax measures from their tax systems and not to introduce such new measures».

2.3 Uma Consolidação Societária Fiscal Europeia

2.3.1. Principais obstáculos fiscais

A ausência de neutralidade fiscal nas operações e nos investimentos gerados no seio dos grupos multinacionais europeus consubstancia-se numa perda de bem-estar potencial e de eficiência económica, ao qual poderá influenciar o comércio internacional, afectar a concorrência e a localização dos factores de produção, e distorcer a afectação dos recursos mais racional em termos económicos (Pereira, 2004: 25). Esta ausência de harmonização afecta principalmente as sociedades com actividade dispersa por diferentes EM e, logo, sujeitas a diferentes sistemas fiscais, administrativos e legais. Daqui resultam inúmeras consequências negativas: desde os elevados custos de conformidade, à impossibilidade de compensação transfronteiras das perdas fiscais (Spengel, 2008: 12-15). A necessidade de cumprir múltiplas regras fiscais diferentes comporta, assim, encargos adicionais a nível de imposto e também dos custos associados ao cumprimento das obrigações fiscais, bem como riscos acrescidos, para as empresas que se dediquem a transacções intracomunitárias. Ora tal situação constitui um obstáculo ao mercado interno, na medida em que desencoraja as transacções e os investimentos pan-europeus em relação aos meramente internos, já que não são confrontados com esta situação noutras grandes economias como a japonesa ou a norte-americana (Adamczyk, 2008: 28), o que é sobretudo o caso de pequenas e médias empresas (Pereira, 2004: 33-34; Comissão Europeia, 2004: 52).

São, genericamente²⁹, apontadas como razões para se dever adoptar no espaço europeu uma matéria consolidada comum para os grupos de sociedades³⁰:

1. A necessidade de se manterem contabilidades separadas, com enfoque na questão dos PT;
2. Limitações à compensação transfronteiras das perdas fiscais;
3. Dificuldades à reestruturação empresarial transfronteiriça, que se consubstancia como obstáculo ao desenvolvimento dum verdadeira integração económica;
4. A necessidade de reduzir os custos de cumprimento.

2.3.1.1. Preços de transferência³¹

A questão dos PT tem ganho relevância com o aumento do número e da dimensão económica dos grupos multinacionais de empresas, pelo que tem assumido uma crescente preocupação no âmbito da UE relativamente ao pleno funcionamento do mercado interno.

Estes grupos tendem a ser dotados de estratégias próprias, verificando-se uma actuação integrada das suas várias empresas, integração que contrasta com a sua dispersão geográfica (Pereira, 2004: 42).

Esta dispersão é motivada, principalmente, por razões económicas, optando os grupos por distribuir geograficamente as diferentes estruturas empresariais em função dos níveis de custos dos factores de produção mais relevantes (Pereira, 2004: 43; Pires, 2006: 17).

Assim, são confrontados com a necessidade de contactar com diferentes jurisdições e diferentes sistemas fiscais, da qual decorre ainda a obrigação de fixar os PT e de estar aptos a justificá-los (Pereira, 2004: 53; Pires, 2006: 21).

²⁹ Ver, nomeadamente: Keijzer (2008: 168-172), Mintz (2008: 130), Andersson (2008: 95), Spengel (2008: 29), Santos (2011: 40) e Albin (2011: 95-97).

³⁰ A expressão *grupo de sociedades*, quando referida no contexto da proposta de Directiva MCCCIS, deverá ser entendida como dispõe o Ponto 16 do seu preâmbulo, em conjugação com os artigos 54.º e 55.º da mesma. No entanto, durante o restante texto da dissertação, e com destaque para os primeiros capítulos, o conceito *grupo de sociedades* deve ser entendido no seu sentido mais amplo, ou seja como «[i]nstrumento jurídico (...) através do qual um conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais, conservando embora formalmente a sua própria autonomia jurídica (sociedades-filhas, “subsidiaries”, “Tochtergesellschaften”, “filiales”, “filiali”), é subordinado a uma direcção económica unitária exercida por outra sociedade, de acordo com a estratégia e o interesse comum do todo (sociedade-mãe, “group headquarters”, “Muttergesellschaft”, “cappo-gruppo”, “société-mère)”» (Antunes, 2002: 42).

³¹ Os preços de transferência assentam no princípio de que o preço determinado nas operações efectuadas entre entidades relacionadas deve ser substancialmente idêntico ao que seria apurado entre entidades independentes em operações comparáveis, ou seja vigora o princípio da plena concorrência (ou princípio do *arm's length*), o qual é enunciado no artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE (CEAPT, 2001: 37).

Por outro lado, esta crescente internacionalização dos grupos coloca crescentes questões de PT aos EM, as quais se prendem, essencialmente, com a necessidade das respectivas administrações fiscais afectarem parte significativa dos seus recursos a uma tarefa cada vez mais exigente e complexa (Pereira, 2004: 54; Pires, 2006: 21).

2.3.1.2. Compensação transfronteiras de perdas fiscais

Actualmente, 17 dos actuais 27 EM da UE têm algum tipo de regime especial de tributação de grupos, assim como 6 dos actuais 13 Estados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) que não são membros da UE (Ting, 2011: 428; OCDE, 2011c: 31-32). Muitos EM da UE, bem como alguns dos seus mais importantes parceiros comerciais, têm desenvolvido ao longo do tempo mecanismos que permitem a compensação de perdas dentro de grupos. Alguns destes regimes permitem mesmo a compensação transfronteiras de perdas (*gruppenbesteuerung* austríaco); outros permitem uma consolidação integral dentro do EM (*fiscale eenheid* dos Países Baixos); ou, ainda, uma consolidação parcial, como por exemplo a transferência de activos (*relief group* irlandês).

No entanto, a inexistência dum método global de compensação entre os lucros e as perdas geradas entre empresas do mesmo grupo que se encontram localizadas em diferentes EM, constitui um constrangimento ao pleno funcionamento do mercado interno ao desincentivar a realização de investimentos em EM diferentes (Pereira 2004: 56), sendo ainda, segundo Spengel e Malke (2008: 65) potenciador de dupla tributação.

2.3.1.3. Reestruturações empresariais europeias

As reestruturações empresariais «engloba[m] todas as operações que visam incrementar a acumulação interna de recursos patrimoniais e financeiros por parte da empresa» (Antunes: 2002: 49), e que, «[p]or via de regra (...) traduz-se na criação de unidades empresariais nas quais os respectivos elementos constitutivos perdem a sua individualidade originária, quer económica, quer jurídica (...)» (ibid.).

A inexistência de um regime fiscal único que regulasse as reestruturações intracomunitárias sempre criou naturais limitações à sua prossecução. A necessidade dos diferentes EM protegerem a sua tributação tendem a torná-las difíceis de realizar e fiscalmente onerosas, introduzindo regras que podem violar as liberdades fundamentais do Tratado da União Europeia (TUE) (Spengel e Malke, 2008: 65), e desincentivando os grupos empresariais europeus de adoptarem, no contexto do espaço da UE, estruturas mais racionais do ponto de vista económico, comprometendo, assim, e segundo (Pereira, 2004: 57), a sua possibilidade de alcançarem economias de escala e melhorarem a eficiência das respectivas estruturas produtivas. Quando analisadas à dimensão europeia, estas dificuldades comprometem igualmente a concorrência do espaço europeu com outros grandes blocos económicos.

A Directiva nº 2009/133 já veio eliminar muitos dos constrangimentos existentes, promovendo a neutralidade fiscal nas operações de fusão, cisão, entradas de activos ou permutas de acções entre sociedades de diferentes EM.

2.3.1.4. Custos de cumprimento³²

Obermair (2008: 19-20) divide os custos da tributação entre: os próprios impostos, os custos de eficiência do seu sistema tributário, e os custos operativos do mesmo sistema. Estes últimos são constituídos: pelos custos com os quais os Estados se vêm confrontados para conseguir recolher os impostos; e pelos custos de cumprimento dos contribuintes.

Os custos de cumprimento são os custos necessários para os contribuintes cumprirem as suas obrigações fiscais que, segundo Lopes (2008: 16), «(...) incluem não só o tempo gasto pelos indivíduos e empresas com os assuntos fiscais, como também ainda outros custos adicionais com guias fiscais, consultores externos, e até alguma ansiedade suportada no processo de pagamentos dos impostos».

Evans (2008: 457-459) aponta três características dos custos de cumprimento que se têm distinguido: são elevados e significativos; são regressivos; e não tendem a diminuir com o tempo.

³² Ver sobre esta matéria: Evans (2008: 449-451); Lopes (2008); e Evans (2006).

2.3.2. Propostas

A partir de 2001 a CE começou a desenvolver esforços muito concretos no sentido de promover o debate e a avaliação de diversos modelos de tributação das sociedades, com os quais pretendia melhorar o funcionamento do mercado interno, e dos quais se destacam³³:

- Sistema de Base Harmonizada Obrigatória (SBHO);
- Imposto Europeu sobre os Rendimentos das Sociedades (IERS);
- Tributação pelo Estado de Origem (TEO);
- Matéria Colectável Comum das Sociedades (MCCS).

Sobre esta matéria teve grande importância a Conferência Europeia sobre a Fiscalidade das Empresas organizada pela Comissão em Abril de 2002, tendo despoletado enorme actividade sobre estas propostas.

2.3.2.1. Sistema de Base Harmonizada Obrigatória

O SBHO previa uma única base tributável para todas as sociedades europeias, com a abolição de todas as restantes normas fiscais das sociedades. Este seria obrigatório para todas as sociedades residentes na UE. Inicialmente, a Comissão considerava-a como um possível primeiro passo para uma matéria colectável consolidada comum, mas acabou por concluir que não havia necessidade de medidas intermédias.

³³ Ver as Comunicações da Comissão Europeia: COM(2001) 260 final, de 23.5.2001; e COM(2001) 582 final, de 23.10.2001; assim como o papel de trabalho dos serviços da CE: SEC(2001) 1681, de 23.10.2001.

2.3.2.2. Imposto Europeu sobre os Rendimentos das Sociedades

O IERS é, provavelmente, o mais ambicioso projecto de harmonização da tributação societária, pois implica para todo espaço da UE uma única base tributável e uma única taxa de imposto. Para mais, tanto a recolha dos impostos liquidados como a sua redistribuição pelos EM seriam feitos pelos serviços da UE.

Assim, o imposto, calculado sobre as contas consolidadas, seria pago directamente a um organismo da UE, o qual seria responsável pela repartição do imposto recolhido, com base numa fórmula, pelos EM onde as sociedades desenvolvem a sua actividade.

Este modelo apresentava ainda como vantagem a limitação do seu âmbito de aplicação, que permitia aos EM e à CE ganhar experiência antes de desenvolver modelos mais ambiciosos e com uma base mais alargada.

Pereira (2004: 282) considera que este modelo constituía «o sistema mais extremo, tanto em termos de lesão da soberania fiscal dos EM, como em termos de complexidade e previsível morosidade da respectiva implementação», mas Obermair (2008: 38) vê-o como o passo seguinte à adopção da MCCCIS.

2.3.2.3. Tributação pelo Estado de Origem

No seguimento dos trabalhos desenvolvidos na procura de resolução de problemas específicos no domínio da fiscalidade das empresas, nomeadamente, na procura de uma base fiscal comum, a Comissão apresentou uma comunicação sobre a fiscalidade das empresas em Novembro de 2003³⁴, onde confirmava o compromisso assumido na Estratégia de 2001 de:

- Rever os seus esforços para remover os obstáculos que afectam as empresas que operam no mercado interno;
- Apresentar ideias para um projecto-piloto que permitiria que as Pequenas e Médias Empresas usassem as regras fiscais do seu Estado de origem para o cálculo dos seus lucros tributáveis globais.

³⁴ COM(2003) 726, de 24.11.2003.

IP/03/1593, de 25.11.2003. Disponível em:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/03/1593&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en> [Consultado em: 29 Abr. 2012]

MEMO/03/237 FAQ, de 25.11.2003. Disponível em:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/03/237&format=HTML&aged=1&language=en&guiLanguage=en> [Consultado em: 29 Abr. 2012]

O modelo TEO, preconizado por Malcolm Gammie e Sven Olof Lodin³⁵, assenta «[n]um regime simplificado em que os lucros de um grupo de empresas que exerçam actividades em mais do que um Estado-Membro são calculados de acordo com as regras de um único sistema de tributação, que deverá ser o do Estado de origem da sociedade-mãe ou da sede do grupo. Cada um dos Estados-Membros abrangido por este sistema continua a aplicar, à parte dos lucros realizada pelo grupo no seu território, a sua própria taxa de tributação das empresas».

Neste modelo, o grupo seria tratado como uma unidade e tributado de forma consolidada independentemente do número ou forma legal dos estabelecimentos secundários, pelo que seria provável que trouxesse elevados problemas legais e administrativos (Obermair, 2008: 36). Para mais, desde cedo se percebeu que os EM teriam de monitorar as suas operações. Levantando ainda questões de competitividade, já que diferentes sociedades a operarem num mesmo EM podem estar sujeitas a diferentes regras fiscais (Mintz, 2004: 227).

Apesar de concordar sobre a facilidade de implementação deste modelo, Pereira (2004: 267) considera-o como sendo aquele «no qual subsiste maior número de distorções fiscais e no qual se atinge um menor grau de neutralidade fiscal dos investimentos e transacções no âmbito da UE». Obermair (2008: 37) considera que a sua simples discussão já terá sido positiva para a aceitação da MCCCIS.

³⁵ Constituindo a obra referência deste modelo o livro destes dois autores: Home State Taxation (2001).

2.3.2.4. Matéria Colectável Consolidada Comum

Com o desenvolvimento subjacente do estudo e discussão das diversas propostas³⁶, começou a solidificar-se a opção pela adopção duma base tributável consolidada, a qual iria permitir que as empresas com actividade transfronteiriça trabalhassem num mercado interno mais integrado, nas palavras de Gammie (2008: 110) «*[a] system for large pan-European business*».

A Matéria Colectável Consolidada Comum (MCCCIS) apresenta-se como um modelo capaz de dar uma resposta multifacetada e transversal aos principais obstáculos fiscais que foram sendo identificados:

i. Preços de Transferência³⁷

A MCCCIS promove uma revolução na alocação da base tributável, ao promover uma chave de repartição (CR) em detrimento dos PT. Esta alteração profunda no modo como a base tributária consolidada do grupo passa a ser distribuída, e que se consubstancia na adopção duma fórmula estruturada em factores ponderados, irá trazer segundo Andersson (2008: 95) enormes poupanças às empresas, enquanto Spengel e Malke (2008: 65) esperam que afaste alguns problemas de metodologia e de dupla tributação.

A adopção da CR da matéria colectável é considerado um método mais viável que os PT para partilhar os lucros entre os diferentes EM (CEA, 2007: 4). A CR deve, no entanto, assegurar uma distribuição equitativa da base tributável, ser imune à deslocação de lucros (Adamczyk, 2008: 31), ser simples de aplicar e fácil de controlar (SEAF, 2009: 330).

³⁶ Diemer e Neale (2008: 82-83) apresentam tabela, que se junta como anexo 1, onde apresentam comparação exaustiva da capacidade de cada sistema para superar os diversos obstáculos que se colocam ao correcto funcionamento do mercado interno.

³⁷ Ver sub-secção 2.3.1.1.

ii. Compensação tranfronteiras de perdas fiscais³⁸

Já há algum tempo que tem havido pressão sobre os EM para conciliarem as regras fiscais nacionais com a existência de um mercado comum, em matéria de compensação tranfronteiras das perdas fiscais. Neste sentido, Schreiber (2008: 125-126) considera que, por força da jurisprudência do TJUE³⁹, mais tarde ou mais cedo esta questão se iria colocar com mais premência aos EM.

Muitos dos sistemas de tributação dos grupos nacionais já dispõem de mecanismos que podiam ser aproveitados em sede de harmonização, mas estes eram altamente complexos quando comparados com a eficácia e a facilidade que a MCCCIS apresenta para alocar vantagens e desvantagens potenciais por cada membro do grupo (Petutschnig, 2011: 33).

iii. Reestruturações empresariais europeias⁴⁰

Diemer e Neale (2004: 74) consideram que as operações de reestruturação empresarial tranfronteiriças acarretam, por regra, custos fiscais elevados, os quais não foram ultrapassados com a adopção da Directiva 90/434/CEE.

A inexistência de diferenças entre os sistemas fiscais seria mais propício à neutralidade fiscal tranfronteiriça dentro do mesmo grupo (Pereira, 2004: 276), contribuindo para uma maior eficiência das estruturas empresariais.

³⁸ Ver sub-secção 2.3.1.2.

³⁹ Nomeadamente por força dos acórdãos: Marks & Spencer, Caso C-446/03, decidido pelo TJUE em 13 de Dezembro de 2005; e Cadbury Schweppes, Caso C-196/04, decidido pelo TJUE em 12 de Setembro de 2005.

⁴⁰ Ver sub-secção 2.3.1.3.

iv. Redução dos custos de cumprimento⁴¹

A preocupação primária da consolidação é a de reduzir os custos de funcionamento (Mintz, 2004: 221), os quais englobam: os custos administrativos, ou seja os custos públicos para administrarem e recolherem os impostos; e os custos ocorridos pelos contribuintes para cumprirem as suas obrigações fiscais, normalmente referidos como custos de cumprimento. A adopção dum conjunto uniforme de regras permite a redução dos custos de cumprimento já que, independentemente da residência da empresa, se tem um único conjunto de regras (Spengel, 2008b: 66).

A adopção da MCCCIS contribui ainda directamente para a diminuição dos custos de cumprimento com a «administração do imposto centrada no princípio já conhecido do IVA do balcão único⁴²» (Santos, 2011: 41).

Relevam, assim, as conclusões de Lopes (2008: 356), quanto às dificuldades que se colocam no cumprimento fiscal do imposto sobre as sociedades, onde existe «uma tendência para as empresas que tenham operações com outras não residentes terem, em princípio, custos de cumprimento mais elevados».

De notar, no entanto, que entre os custos administrativos e os custos de cumprimento ocorre, por regra, um *trade-off*, que leva a um aumento dos custos administrativos para os EM em virtude da simplificação do sistema para os grupos de sociedades.

⁴¹ Ver sub-secção 2.3.1.4.

⁴² Ver sobre esta matéria: Eijdsen, Killmann e Meussen (2010: 44-47); Paterno e Tüchler (2010: 107-109).

3. Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

Em 16 de Março de 2011 a CE apresentou a proposta de Directiva do Conselho Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS).

Esta proposta resulta dum longo processo germinado nas conclusões ambiciosas do Conselho Europeu de Lisboa de Março de 2000, que pretendiam tornar a UE «no espaço económico mais dinâmico e competitivo do mundo».

A Directiva MCCCIS foi sendo moldada através de reuniões de trabalho, seminários e questionários aos EM e diversas outras entidades. A versão proposta pela CE, e aprovada com alterações pelo PE, assenta: num sistema comum de regras fiscais relativas ao apuramento da matéria colectável; na consolidação fiscal transfronteiriça; num sistema de balcão único; e na repartição pelos EM, da matéria colectável consolidada, ser efectuada com base numa chave de repartição.

3.1 Background da Proposta duma Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

Em 16 de Março de 2011, e em linha com as prioridades fixadas na sua comunicação **Europa 2020 – Uma Estratégia europeia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo**⁴³, a CE propôs um sistema de regras comuns para o cálculo da matéria colectável das empresas com residência fiscal na UE e das sucursais ali situadas de sociedades de países terceiros.

A ideia de uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS) foi germinada nas conclusões do Conselho Europeu de Lisboa⁴⁴, que pretendia tornar a UE «no espaço económico mais dinâmico e competitivo do mundo baseado no conhecimento e capaz de garantir um crescimento económico sustentável, com mais e melhores empregos, e com maior coesão social».

Neste sentido a Comissão organizou em Abril de 2001 uma Conferência Europeia sobre a Fiscalidade das Empresas⁴⁵, a qual permitiu a realização de debates construtivos sobre as questões consideradas mais pertinentes.

Em Outubro de 2001, quando a CE comunicou a sua «estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da UE»⁴⁶.

Nesta comunicação identificava vários passos necessários para a edificação dum mercado interno sem obstáculos fiscais:

- Desenvolvendo mais pormenorizadamente a contribuição dada pela sua comunicação de Maio de 2001, intitulada **A Política Fiscal na União Europeia**⁴⁷;
- Integrando o estudo **A Fiscalidade das Empresas no Mercado Interno**⁴⁸, completando-o, apresentando o ponto de vista da Comissão de forma direccionada e realista.

⁴³ Comunicação da Comissão Europeia **Europa 2020 – Uma estratégia europeia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo**, COM(2010) 2020, de 3.3.2010.

⁴⁴ Conselho Europeu de Lisboa de Março de 2000, reiterado pelo Conselho Europeu de Estocolmo de Março de 2001.

⁴⁵ Para mais amplas informações (programa, documentos, resumo, etc.) ver:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/conference.htm

⁴⁶ COM(2001) 582, de 23.10.2001

⁴⁷ COM(2001) 260, de 23.5.2001

⁴⁸ SEC(2001) 1681, de 23.10.2001

Esta comunicação desenvolvia uma visão de longo prazo. A Comissão concluiu ser a MCCCIS o único método susceptível de eliminar muitos dos obstáculos fiscais que se colocavam no mercado interno, mas desenvolvimento abrangente dependia de um certo número de passos cruciais, tais como definir a matéria consolidada comum e a fórmula da sua distribuição pelos estados membros envolvidos (Agúndez-García, 2006: 4).

A comunicação da Comissão sobre **Um Mercado Interno sem obstáculos em matéria de fiscalidade das empresas – realizações, iniciativas em curso e desafios a ultrapassar**⁴⁹ veio confirmar, em 2003, a pretensão de desenvolver a implementação da MCCCIS.

E em Julho de 2004, um documento não oficial sobre a matéria colectável comum foi apresentado pela Comissão, para ser discutido na reunião informal do ECOFIN em Setembro de 2004. Da reunião resultou amplo apoio à criação de um grupo de trabalho encarregado de analisar, de uma perspectiva técnica, a definição duma MCCCIS. Cabendo-lhe desenvolver desde os princípios tributários fundamentais ao mecanismo para partilhar uma base fiscal consolidada entre os EM da EU.

Participam no Grupo de Trabalho da Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (GT MCCCIS) especialistas de todos os 27 EM e os serviços da Comissão. O seu papel tem sido o de fornecer assistência técnica e assessoria à Comissão, e não o de compromissos políticos. Além das reuniões anuais, o GT MCCCIS criou sub-grupos para tratar algumas questões com mais profundidade, as quais se reuniram numa base *ad-hoc* cabendo-lhes a elaboração de relatórios para o grupo principal de trabalho. A Comissão promoveu igualmente contribuições de especialistas de empresas e académicos.

Em Abril de 2006, a CE⁵⁰ analisou os progressos da MCCCIS, em linha com a implementação da Estratégia de Lisboa, tendo concluído pela necessidade de um maior envolvimento dos EM. E em Maio de 2007, a Comissão adoptou uma comunicação sobre **Execução do programa comunitário de aumentar o crescimento e o emprego e reforço da competitividade das empresas da UE: Progressos realizados em 2006 e os próximos passos em direcção a uma proposta relativa à matéria colectável comum**

⁴⁹ COM(2003) 726 final, de 24.11.2003

⁵⁰ COM(2006) 157 final, de 5.4.2006

consolidada (MCCCIS)⁵¹, a qual pretendia preparar a apresentação em 2008 duma proposta.

Ainda em 2007 o GT MCCCIS apresentou o documento de trabalho **MCCCIS: elementos possíveis de um esboço técnico**⁵², o qual agrega os vários elementos estruturais da base para formar um conjunto coerente de regras, e que pretendia servir de apoio à reunião de 27-28 de Setembro de 2007.

Os trabalhos viriam a prolongar-se, e com o interesse político estagnado, a Directiva que se pretendia apresentar em 2008 acabou por ser constantemente adiada.

Em Maio de 2011 a CE apresentou a proposta de Directiva MCCCIS, a qual foi aprovada, com alterações, em Abril de 2012, pelo PE. As diversas alterações propostas pelo PE⁵³, com carácter mais político que técnico, vieram reforçar, mais do que contrapor, o texto original da CE. Entre as alterações mais relevantes estão, a nosso ver, as seguintes:

- A proposta de tornar o regime desde já obrigatório para algumas sociedades, e a intenção de se definir um período para o sistema se tornar obrigatório para muitas das outras (Alteração 14 do PE).

A alteração 14 (Considerando 8 da Directiva MCCCIS) não traz uma profunda alteração imediata ao carácter facultativo do texto original da CE, no entanto, mais do que a imediata adopção obrigatória por parte das sociedades europeias e das sociedades cooperativas europeias, parece-me de grande alcance a inclusão duma previsão de obrigatoriedade no futuro para todas as restantes sociedades – salvo as micros, pequenas e médias empresas. Assim, o PE afirma a intenção da directiva se tornar uma certeza e não um objecto jurídico de uso residual;

⁵¹ COM(2007) 223 final, de 2.5.2007

⁵² CCCTB/WP/057, de 26.7.2007

⁵³ P7_TA(2012)0135 de 19.4.2012.

- Com um impacto mais imediato, a alteração da fórmula da chave de repartição da matéria colectável consolidada entre os membros do grupo, com a diminuição do peso das vendas (Alteração 16 do PE)⁵⁴.

A alteração 16 (Considerando 21 da Directiva MCCCIS) modifica a fórmula da chave de repartição da matéria colectável consolidada: os factores mão-de-obra e activos passarão a uma ponderação de 45% cada um, e o factor de vendas uma ponderação de 10%.

Apesar da desconfiança expressa por alguns EM⁵⁵, de notar que, tanto na Directiva⁵⁶, como nas propostas apresentadas pelo PE⁵⁷, não só se mantém a liberdade de cada EM definir a sua taxa de imposto, como se defende que esta «concorrência leal no âmbito das taxas dos impostos deve ser encorajada» (Comissão, 2011a: 4), «salvaguardando-se um espaço de concorrência fiscal e de definição do nível de receita de imposto sobre as sociedades para financiarem as despesas públicas (...)» (Santos, 2011: 42).

⁵⁴ A alteração 16 (Considerando 21 da Directiva MCCCIS) modifica a fórmula da chave de repartição da matéria colectável consolidada: os factores mão-de-obra e activos passarão a uma ponderação de 45% cada um, e o factor de vendas uma ponderação de 10%.

⁵⁵ Com destaque para os novos EM, que apresentam sistemas fiscais baseados em taxas reduzidas (Bláhová e Jakubec, 2010: 24).

⁵⁶ Considerando 5 da Directiva MCCCIS.

⁵⁷ Alteração 10, que além do já estabelecido no Considerando 5, acrescenta que os EM «devem conservar a possibilidade de conceder certos incentivos às empresas, em particular, sob a forma de crédito fiscal».

3.2 Pilares da Directiva relativa a uma Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

A Directiva MCCCIS apresentada pela CE, e aprovada pelo PE, pretende, nomeadamente⁵⁸:

- Promover o bom funcionamento do mercado único;
- Encorajar o investimento no espaço europeu;
- Impulsionar o cumprimento das prioridades fixadas na comunicação adoptada pela Comissão em 3 de Março de 2010, intitulada **Europa 2020. Estratégia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo**⁵⁹;
- Responder às exigências impostas por uma economia social de mercado altamente competitiva.

Para atingir estes objectivos, a Directiva assenta em quatro pilares:

- Um sistema comum de regras fiscais relativas ao imposto sobre o rendimento das sociedades, para todas as sociedades que adoptem a MCCCIS, e que irá substituir, para essas, os códigos nacionais⁶⁰;
- Uma consolidação fiscal transversal a todo o espaço europeu onde haja adopção da MCCCIS, a qual irá permitir, por exemplo, a compensação transfronteiras das perdas fiscais⁶¹;
- A capacidade de todo o grupo, apesar da disseminação da sua actividade por diversos EM, poder comunicar no âmbito da MCCCIS só com uma AC, através do sistema de balcão único⁶²;
- Por fim, depois da matéria consolidada do grupo ter sido recolhida pela autoridade fiscal principal (AFP), será feita a distribuição pelos diferentes EM onde o grupo desenvolve actividade com base numa chave de repartição⁶³.

⁵⁸ Considerando 1 da Directiva MCCCIS.

⁵⁹ COM(2010) 2020.

⁶⁰ Ver sub-secção 3.2.1.

⁶¹ Ver sub-secção 3.2.2.

⁶² Ver sub-secção 3.2.3.

⁶³ Ver sub-secção 3.2.4.

3.2.1 Um único conjunto de regras fiscais

A Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS) é um sistema comum de regras fiscais, para cálculo da matéria colectável para todas as sociedades aderentes, com residência fiscal na UE e das sucursais situadas na UE de sociedades de países terceiros.

A CE pretende promover, com este sistema único, uma redução dos custos de conformidade (Comissão, 2011a: 6), e considera-o ser um sistema compatível com a «transição para uma tributação mais favorável ao crescimento e à tributação ambiental» (ibid., 4).

As bases deste sistema assentam, nomeadamente, nos seguintes princípios:

- Presume-se que todos os réditos⁶⁴ gerados pelas sociedades são passíveis de imposto, salvo se expressamente isentos⁶⁵. Considera ainda a Directiva MCCCIS que aos réditos tributáveis devem ser deduzidas as despesas de exploração e algumas outras despesas⁶⁶;
- A fim de evitar a dupla tributação, a Directiva prevê que sejam isentos os rendimentos de dividendos, os ganhos de alienação de acções de uma sociedade não pertencente ao grupo e os lucros de estabelecimentos estáveis estrangeiros⁶⁷;
- Relativamente aos rendimentos provenientes do pagamento de juros e de *royalties*, a Directiva MCCCIS opta pela sua tributação e posterior concessão dum crédito correspondente ao imposto retido na fonte relativo a esses pagamentos⁶⁸;
- Considera ainda a Directiva MCCCIS que os activos fixos devem ser passíveis de depreciação para efeitos fiscais⁶⁹, prevendo uma taxa anual única de depreciação de 25%⁷⁰;

⁶⁴ São todos os proventos gerados pela sociedade, conforme definição 8 do Artigo 4.º da Directiva MCCCIS.

⁶⁵ Considerando 10 da Directiva MCCCIS.

⁶⁶ Considerando 13 da Directiva MCCCIS.

⁶⁷ Considerando 11 da Directiva MCCCIS.

⁶⁸ Considerando 12 da Directiva MCCCIS.

⁶⁹ Considerando 14 da Directiva MCCCIS.

⁷⁰ Artigo 39.º, n.º 1 da Directiva MCCCIS, e que excepçiona os activos fixos referidos nos artigos 36.º e 40º da referida Directiva.

A harmonização é limitada ao cálculo da matéria colectável, mantendo intactas as diferentes regras nacionais em matéria de contabilidade financeira⁷¹, apesar de durante muito tempo a CE ter ponderado considerar uma ligação estreita entre a MCCCIS e as Normas Internacionais de Contabilidade/Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIC/NIRF), até porque já estavam integradas no quadro legal da UE⁷². Para este afastamento muito contribuíram três motivos identificados por Terra e Wattel (2012: 293):

- O objectivo daquelas regras é informar os accionistas do valor real do grupo, e não determinar os seus lucros reais e consequente matéria tributável;
- O «reconhecimento de que nem todos os Estados membros [impõem] a elaboração das contas individuais segundo o sistema das NIC/IFRS» (SEAF, 2009: 322);
- A vontade da Comissão se manter independente dos desenvolvimentos numa entidade externa privada⁷³.

Portanto, as sociedades irão reger-se pelos sistemas contabilísticos do EM onde são residentes, e o sistema MCCCIS irá introduzir, num segundo nível, um conjunto de regras autónomas para o cálculo da matéria colectável.

⁷¹ Sobre esta matéria ver Spengel (2008); Diemer e Neale (2004).

⁷² Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade

⁷³ Referimo-nos ao International Accounting Standards Board (IASB).

3.2.2 Consolidação fiscal

O sistema único de regras fiscais comuns é o meio para se poder desenvolver uma verdadeira consolidação transfronteiriça, que é «um elemento essencial desse sistema [MCCCIS], dado ser a única forma de combater os principais obstáculos fiscais com que se deparam as sociedades da União Europeia»⁷⁴ e, assim, impulsionar a neutralidade fiscal entre as actividades pan-europeias dos grupos, nomeadamente com o fim de «eventuais retenções na fonte nas relações intra-europeias no seio do grupo, eventuais custos tributários de reestruturação de empresas e quaisquer formas de tributação à saída das fronteiras (*exit tax*)» (Santos, 2011: 42).

No entanto, antes de se proceder à consolidação, «é necessário definir o que, para este efeito, se entende por grupo, isto é, importa delimitar as fronteiras ou o perímetro do grupo» (Santos, 2011: 43).

A Directiva MCCCIS promove a definição do grupo no seu Capítulo IX.

Para tal, prevê dois critérios por parte da sociedade-mãe em relação às filiais elegíveis⁷⁵:

- Um critério de controlo, que obriga ao direito de exercer mais de 50% dos direitos de voto;
- Um critério de propriedade, que estabelece a obrigação da sociedade-mãe deter mais de 75% da filial, ou dos direitos que permitem obter lucros.

⁷⁴ Considerando 6 da Directiva MCCCIS.

⁷⁵ Artigo 54.º da Directiva MCCCIS.

Definida a elegibilidade das sociedades filiais, a Directiva MCCCIS elenca quem pode formar o grupo com o contribuinte residente.

Da conjugação do Ponto 4 do artigo 4.º, com o n.º 4 e n.º 3 – que a seguir se transcreve - do artigo 6.º, todos da Directiva MCCCIS, entende-se «contribuinte residente» como «uma sociedade cuja sede social, local de constituição ou local de direcção efectiva se situe no território de um Estado-Membro e não seja, nos termos de um acordo celebrado por esse Estado-Membro com um país terceiro, considerada residente fiscal nesse país terceiro, deve ser considerada residente para efeitos fiscais no Estado-Membro em questão».

Neste contexto a consolidação irá permitir:

- A compensação transfronteiras das perdas fiscais, sendo o reporte das mesmas possível de efectuar indefinidamente para os exercícios posteriores, mas não para os exercícios anteriores⁷⁶;
- A desconsideração das transacções geradas dentro do grupo⁷⁷, com implicações na diminuição dos custos com os PT;
- Melhorar a neutralidade fiscal das reestruturações empresarias intra-grupo, ao desconsiderar para efeitos da determinação da matérias colectável consolidada, os lucros e perdas que possam resultar daquelas operações⁷⁸;
- Redução da sobretributação em situações transfronteiras, tais como a eliminação das retenções na fonte nas operações entre os membros do grupo⁷⁹.

Com a consolidação é expectável que os grupos possam fazer as opções económicas mais racionais, com benefícios para toda a economia do espaço europeu.

⁷⁶ Artigo 43.º da Directiva MCCCIS.

⁷⁷ Artigo 59.º da Directiva MCCCIS.

⁷⁸ Artigo 70.º da Directiva MCCCIS.

⁷⁹ Artigo 60.º da Directiva MCCCIS.

3.2.3 Um sistema de balcão único

Um aspecto onde a Directiva colheu vasta aprovação⁸⁰ foi na implementação do sistema de balcão único, o qual permite que as questões relacionadas com a MCCCIS sejam tratadas entre uma única entidade do grupo (contribuinte principal) e uma única autoridade fiscal (autoridade fiscal principal). Esta parece ser a fórmula mais adequada para possibilitar o alto grau de integração necessário para a consolidação e para a distribuição posterior da matéria colectável afecta a cada Estado-Membro (EM) (Bayona-Giménez, 2008: 1009), e recupera um modelo que tem dado bons resultados no IVA⁸¹.

A proposta de Directiva MCCCIS entende, de acordo com o ponto 22 do seu artigo 4.º, que Autoridade Fiscal Principal (AFP) é «autoridade competente do Estado-Membro em que o contribuinte principal é considerado residente, ou, se se tratar de um estabelecimento estável de um contribuinte residente, em que este esteja situado».

A Directiva estipula como princípio⁸² que «é conveniente que os grupos de sociedades possam tratar com uma única administração fiscal (“autoridade fiscal principal”) (...)».

Neste âmbito, cabe à AFP assumir muitos dos encargos administrativos da MCCCIS, nomeadamente:

- Transmissão imediata aos restantes EM onde o grupo consolidado tem actividade, da comunicação que lhe foi enviada pelo CP em nome de todo o grupo, a exercer a sua opção pela MCCCIS⁸³;
- Recolher a declaração fiscal consolidada do grupo⁸⁴, a qual irá servir para avaliar as obrigações fiscais de cada membro do grupo⁸⁵;

⁸⁰ Este modelo foi defendido, nomeadamente por Bayona-Giménez (2008: 1009); pela UNICE (2006: 1); ou ainda pelo CESE (2011: 1.8).

⁸¹ Existe, desde Julho de 2003, um sistema de balcão único para simplificar o cumprimento das obrigações de IVA. Inicialmente, limitado aos fornecedores de países terceiros de serviços electrónicos aos consumidores da EU, e com carácter temporário.

Com a aprovação, em 12 de Fevereiro de 2008, do Pacote IVA (Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro; a Directiva 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro; e o Regulamento (CE) n.º 143/2008, de 12 de Fevereiro), o sistema de balcão único torna-se definitivo e promove-se o seu alargamento, que se pretende disponível a partir de 1 de Janeiro de 2015, aos prestadores de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e de serviços electrónicos não estabelecidos na Comunidade, no caso de os seus adquirentes serem particulares estabelecidos na Comunidade.

⁸² Considerando 23 da Directiva MCCCIS.

⁸³ Artigo 104.º, n.º 3 da Directiva MCCCIS.

- O lançamento e coordenação das auditorias a todas as sociedades do grupo⁸⁶, assim como a posterior compilação dos resultados de todas as auditorias⁸⁷.

A concretização deste sistema colide, no entanto, com a impossibilidade das autoridades públicas de um Estado poderem exercer as suas prerrogativas de autoridade noutro Estado (Xavier, 2007: 18-19): não podem aí realizar diligências instrutórias (exames à escrita, vistorias, avaliações); não podem aí fazer intimações ou exigências tributárias; e também não podem promover a execução de créditos tributários do Estado a que pertencem.

Bayona-Giménez (2008, 1009) adverte ainda, sem materializar, que um dos riscos do balcão único é a criação de oportunidades de planeamento fiscal. De modo a evitar esse problema, deve haver: cuidado na determinação da AFP e do CP; assim, como se devem examinar as consequências da atribuição dessas condições (ibid.).

Drüen e Dressen (2010: 295-296), por outro lado, consideram que o modelo de balcão único irá trazer benefícios: tanto para a autoridade competente (AC); como para os contribuintes. Pois, defendem que irá permitir poupanças: tanto nos custos de cumprimentos; como nos administrativos. Mas, prevêem, igualmente, haver necessidade de uma colaboração mais estreita entre as diversas administrações fiscais.

Apesar da ampla aprovação do sistema de balcão único, é unânime se considerar que este sistema requer alterações profundas, tanto nas estruturas das autoridades competentes, como nos quadros legais administrativos.

⁸⁴ Artigo 109.º, n.º 1 da Directiva MCCCIS.

⁸⁵ Artigo 109.º, n.º 2 da Directiva MCCCIS.

⁸⁶ Artigo 122.º, n.º 1 da Directiva MCCCIS.

⁸⁷ Artigo 122.º, n.º 3 da Directiva MCCCIS.

3.2.4 Chave de repartição

A consolidação dos lucros e perdas das diversas sociedades de cada grupo, gerados em diferentes Estados-Membros (EM), obriga à adopção dum mecanismo que permita uma eficaz distribuição da base tributável consolidada.

Perante esta dificuldade, a Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS) adoptou a chave de repartição (CR) como método de alocação do rendimento consolidado.

A CE sempre procurou que este mecanismo fosse:⁸⁸

- O mais simples que possível, tanto para os contribuintes como para as autoridades competentes, e ainda fácil para estas últimas desenvolverem as auditorias;
- De difícil manipulação pelos contribuintes, entendido como tal que a CR não devia considerar factores intangíveis ou de simples mudança, de modo aos contribuintes não deslocalizarem artificialmente factores ponderáveis com o simples intuito de diminuir o seu imposto a pagar;
- Justo e equitativo na sua distribuição da base tributável pelos diversos EM;
- Traçado de modo a evitar efeitos indesejáveis em termos de concorrência fiscal.

A utilização duma CR procura partilhar a base tributável utilizando factores ponderados da actividade das sociedades. A Directiva prevê, no entanto, que para alguns sectores específicos sejam introduzidas alterações à CR (Artigos 98.º a 101.º da Directiva MCCCIS)⁸⁹.

A opção pela utilização de diversos factores torna a fórmula mais robusta, e é mais propensa a identificar todos os factores chave geradores de riqueza⁹⁰.

⁸⁸ CCCTB/WP/060, de 13.11.2007, ponto 8.

⁸⁹ Em linha com o previsto pelo GT MCCCIS (CCCTB/WP/060, de 13.11.2007, pontos 69-70).

⁹⁰ CCCTB/WP/060, de 13.11.2007, ponto 10.

A CE apresentou inicialmente, na sua proposta de Directiva, uma chave com igual ponderação dos três factores:

- **Vendas.** O factor vendas está enquadrado nos artigos 95.º e 96.º da Directiva MCCCIS. De realçar que para o valor das vendas não é de considerar «as vendas de bens e as prestações de serviços intra-grupo» (parte final do artigo 95.º, n.º 2, da Directiva MCCCIS);
- **Mão-de-obra.** O factor mão-de-obra (trabalho) está enquadrado nos artigos 90.º e 91.º da Directiva MCCCIS, e é desagregado em 50% pelo montante total dos salários, e em outros 50% pelo número de empregados;
- **Activos.** O factor activos está enquadrado nos artigos 92.º a 94.º da Directiva MCCCIS, e refere-se unicamente aos activos fixos tangíveis.

Texto da Comissão

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

N

o entanto, o PE veio a alterar esta proposta, diminuindo muito o peso do factor vendas na fórmula, em detrimento dos factores mão-de-obra e activos fixos, os quais passaram, cada um, a ter uma ponderação de 45%:

Alteração

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

A

opção pelos activos fixos tangíveis - ou mesmo pelo factor trabalho - e a exclusão dos activos intangíveis e financeiros, sublinha a facilidade com que estes últimos podem ser utilizados no planeamento fiscal ou na «evasão do sistema»⁹¹.

Quanto à ponderação a atribuir a cada factor, como se percebe pela tomada de posição do PE, é um factor mais político que técnico.

⁹¹ Considerando 21 da Directiva MCCCIS.

3.3 Administração e Processo da Directiva relativa a uma Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

A Directiva MCCCIS consagra igualmente regras processuais relativas à sua administração, assentes, também elas, no sistema de balcão único. As quais exigem um «elevado grau de cooperação e coordenação entre as administrações fiscais» (SEAF, 2009: 332), procurando o equilíbrio certo entre a harmonização total e a sua total ausência.

Estas regras estão vertidas no Capítulo XVII da Directiva MCCCIS:

- Declarações fiscais, que inclui a comunicação de opção⁹², a declaração fiscal consolidada⁹³ e as liquidações⁹⁴; (ver sub-secção 3.3.1)
- Os pareceres⁹⁵, que podem ou não ser vinculativos; (ver sub-secção 3.3.2)
- Comunicação entre os EM⁹⁶, a qual deve, prioritariamente ser efectuada por via electrónica;
- Cláusula de sigilo⁹⁷, que obriga os EM quanto às informações obtidas em aplicação da Directiva;
- As auditorias⁹⁸; (ver capítulo 4)
- Os meios de recurso, tantos dos diversos EM⁹⁹, como dos contribuintes¹⁰⁰. (ver sub-secção 3.3.3)

⁹² Artigo 104.º e 106.º da Directiva MCCCIS.

⁹³ Artigo 109.º a 113.º da Directiva MCCCIS.

⁹⁴ Artigo 114.º da Directiva MCCCIS.

⁹⁵ Artigo 119.º da Directiva MCCCIS.

⁹⁶ Artigo 120.º da Directiva MCCCIS.

⁹⁷ Artigo 121.º da Directiva MCCCIS.

⁹⁸ Artigo 122.º da Directiva MCCCIS.

⁹⁹ Artigo 123.º da Directiva MCCCIS.

¹⁰⁰ Artigo 124.º a 126.º da Directiva MCCCIS.

3.3.1. Declarações fiscais

As declarações serão o momento por excelência da aceção do balcão único na Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS), exigindo uma relação quase umbilical: entre a autoridade fiscal principal (AFP), enquanto interlocutor institucional; e o contribuinte principal (CP), em nome de todo o grupo.

Esta relação começa com a obrigação do CP enviar a comunicação de opção em nome do grupo à AFP¹⁰¹. Esta deve, então, efectuar uma primeira análise de conformidade com as exigências da Directiva¹⁰².

O mesmo procedimento e os mesmos interlocutores para a declaração fiscal anual consolidada¹⁰³, cabendo à AFP analisar a conformidade da declaração entregue pelo CP¹⁰⁴. Quando o CP não apresentar esta declaração, cabe à AFP emitir uma avaliação¹⁰⁵ no prazo de três meses, com base numa estimativa que terá em conta a informação disponível¹⁰⁶.

A AFP dispõe dum prazo de três anos, a contar da data limite para a apresentação da declaração fiscal consolidada, para emitir uma liquidação alterada¹⁰⁷ à declaração fiscal consolidada. No caso desta não ter sido enviada, o prazo de caducidade será de três anos após a notificação da avaliação¹⁰⁸. A AFP não pode emitir durante um período de 12 meses, mais do que uma liquidação alterada¹⁰⁹.

¹⁰¹ Artigo 104.º da Directiva MCCCIS.

¹⁰² Artigo 107.º da Directiva MCCCIS.

¹⁰³ Artigo 109.º da Directiva MCCCIS.

¹⁰⁴ Artigo 110.º, n.º 2, da Directiva MCCCIS.

¹⁰⁵ No sistema fiscal português tem mais aderência para este acto a expressão **declaração oficiosa**, a qual se refere a uma declaração de impulso oficioso com o fim de alterar as declarações do contribuinte.

A avaliação, por seu lado, tem como objectivo a determinação dum valor, o qual, tanto pode ser um valor real (cfr. artigo 83.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT)) ou um valor aproximado (cfr. artigo 85.º, n.º 1 da LGT).

¹⁰⁶ Artigo 112.º da Directiva MCCCIS.

¹⁰⁷ É aceitável a utilização da expressão **liquidação**, *lato sensu*, já que equivale ao «conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante de imposto» (Nabais, 2010: 313).

No entanto, parecia-me mais criteriosa a expressão **declaração de alterações**. Assim, evitava-se qualquer confusão com o termo liquidação *stricto sensu*, e que corresponde ao cálculo do imposto a pagar, ou seja após a aplicação da taxa (ibid.), operação que no contexto da MCCCIS será efectuada pelos EM no âmbito exclusivo das suas regras, e após a distribuição das bases tributáveis efectuada pela AFP.

¹⁰⁸ Artigo 114.º, n.º 3, da Directiva MCCCIS.

¹⁰⁹ Ibid.

Estes limites não serão aplicáveis quando a liquidação alterada resultar das seguintes situações:

- Cumprimento de uma decisão dos tribunais do EM da AFP, nos termos do artigo 123.º da Directiva MCCCIS;
- Acordo mútuo ou de um procedimento de arbitragem com um país terceiro¹¹⁰.

O formato da declaração fiscal terá carácter uniforme, e será elaborada pela CE em cooperação com as AC¹¹¹.

A Directiva MCCCIS prevê ainda a constituição duma base de dados central, pública para todas as AC, constantemente actualizada com as declarações entregues, documentos e informações, e todas as decisões e avisos emitidos pela AFP¹¹². Apesar de não ser expressamente dito, a gestão desta base de dados deverá ser da responsabilidade da AFP.

¹¹⁰ Artigo 114.º, n.º 4, da Directiva MCCCIS.

¹¹¹ Alteração 32 do PE, que cria o Artigo 110, n.º 1-A da Directiva MCCCIS.

¹¹² Artigo 115.º da Directiva MCCCIS.

3.3.2. Pareceres¹¹³

A Directiva MCCCIS não prevê a emissão de orientações genéricas por parte dos EM, limitando-se a regular os pedidos de parecer por parte dos contribuintes. Assim:

- Define que um contribuinte pode solicitar um parecer à AC do EM da sua residência sobre a aplicação da presente directiva, em relação a uma determinada transacção ou conjunto de transacções que pretenda efectuar¹¹⁴;
- Não define prazos às AC, limitando-se a sugerir que estas deverão «envidará todos os esforços para responder a esse pedido num prazo razoável»¹¹⁵;
- Para que a informação se torne vinculativa – para a AC – basta que sejam divulgadas todas as informações pertinentes sobre a transacção prevista ou a série de transacções previstas. Salvo se posteriormente os tribunais do EM da AFP – por contestação da AC do EM onde é residente - emitirem decisão contrária¹¹⁶;
- Por fim, caso o contribuinte actue de forma distinta da informação prestada deve referi-lo na sua declaração fiscal ou declaração fiscal consolidada¹¹⁷.

O PE veio propor a criação dum Comité MCCCIS¹¹⁸, que já era defendido por autores como Czakert (2008: 171), e que devidamente adaptado poderá colmatar algumas lacunas nesta área. O PE, no entanto, remete para a CE a sua criação pelo que, sem qualquer outro desenvolvimento, ainda não é perceptível o que poderá ser, só o que pretende ser¹¹⁹. Para mais, o PE não altera, nem revoga, o artigo 119.º da Directiva MCCCIS.

Como pretendemos demonstrar, esta é uma matéria que deve ser atendida na análise aos procedimentos susceptíveis de promover *audit shopping*. (ver sub-secção 5.4)

¹¹³ O sistema fiscal português não utiliza a expressão **parecer**, optando pelos termos **informação** (artigos 67.º e 68.º da LGT) e **orientações genéricas** (artigo 68.º-A da LGT).

¹¹⁴ Artigo 119.º, n.º 1, 1ª parte, da Directiva MCCCIS.

¹¹⁵ Ibid..

¹¹⁶ Artigo 119.º, n.º 1, 2ª parte, da Directiva MCCCIS.

¹¹⁷ Ibid..

¹¹⁸ Alteração 34 do PE, que cria o Artigo 123.º-A da Directiva MCCCIS. A sua colocação após o Artigo 123.º da Directiva MCCCIS poderá indiciar que, mais do que responder a necessidades originais dos contribuintes, irá responder a conflitos já existentes.

¹¹⁹ Alteração 19 do PE, cria novo Considerando 23-A da Directiva MCCCIS, que defende que «[a] Comissão deverá lançar um novo fórum da MCCCIS, similar ao fórum conjunto sobre os preços de transferência, ao qual as sociedades e os Estados-Membros possam submeter questões e litígios atinentes à MCCCIS».

3.3.3. Meios de recurso

A auditoria, enquanto procedimento tributário, dá-se, por norma, como concluída com a notificação do relatório final ao contribuinte principal (CP)¹²⁰. No entanto, pensamos ser ainda assim relevante perceber, ainda que resumidamente, como irá a Directiva MCCCIS enquadrar os recursos interpostos por correcções efectuadas no seu âmbito.

A Directiva MCCCIS prevê quatro actos dos quais o CP pode recorrer¹²¹:

- Uma decisão de rejeição da comunicação de opção¹²²;
- Um pedido (comunicação) em que seja solicitada a divulgação de documentos ou de informação¹²³;
- Uma liquidação alterada¹²⁴;
- Uma liquidação por não apresentação de uma declaração fiscal consolidada¹²⁵.

Cabe ainda direito de recorrer das decisões da AFP à AC do EM de residência de cada membro do grupo. Para o efeito, pode contestar as decisões relativas à notificação da opção ou a uma avaliação, junto dos tribunais do EM da AFP¹²⁶. Neste contexto, a AC «deve gozar de, pelo menos, os mesmos direitos processuais de que um contribuinte é titular nos termos do direito desse Estado-Membro nos processos em que se litigue a decisão da autoridade fiscal principal»¹²⁷.

A Directiva prevê a possibilidade de haverem recursos administrativos¹²⁸ e recursos judiciais¹²⁹.

¹²⁰ Em Portugal, a conclusão das auditorias (procedimento de inspecção) está prevista no artigo 62.º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT).

¹²¹ Artigo 124.º, n.º 1 da Directiva MCCCIS.

¹²² Uma rejeição obriga a uma decisão da AFP, já que a aceitação é tácita, conforme artigo 107.º, n.º 1, da Directiva MCCCIS.

¹²³ Cfr. artigo 118.º da Directiva MCCCIS.

¹²⁴ Cfr. artigo 114.º da Directiva MCCCIS.

¹²⁵ Cfr. artigo 112.º da Directiva MCCCIS.

¹²⁶ Artigo 123.º, n.º 1, da Directiva MCCCIS.

¹²⁷ Artigo 123.º, n.º 2, da Directiva MCCCIS.

¹²⁸ Artigo 125.º da Directiva MCCCIS.

¹²⁹ Artigo 126.º da Directiva MCCCIS.

O recurso administrativo¹³⁰ tem por finalidade a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte. Considera a Directiva que os litígios entre o CP e a AFP devam ser tratados por um órgão administrativo que seja competente para apreciar recursos interpostos em primeira instância nos termos da lei do EM da AFP¹³¹. Este pretende ser um meio expedito e acessível.

O recurso judicial¹³² visa assegurar os interesses e direitos legais em termos tributários, tendo a Directiva MCCCIS atribuído a competência de decidir os recursos judiciais aos tribunais da AFP¹³³.

Apesar da competência nesta área assentar exclusivamente na competência do EM da AFP, a Directiva MCCCIS acabou por definir que qualquer dos meios de recurso deverá ser interpostos no prazo de 60 dias do acto recorrido¹³⁴.

Esta decisão vem resolver a larga falta de harmonização entre os EM¹³⁵, onde podíamos ir: no recurso administrativo, dos 30 dias da República Checa aos 5 anos da Finlândia; ou termos um prazo limite para interpor recurso judicial, que tanto podia ser os 15 dias da Hungria como os 2 meses da sua vizinha Eslováquia. Paterno e Tüchler alertam, no entanto, para as situações de desigualdade que podem surgir entre sociedades residentes por adoptarem, ou não, a MCCCIS (2010: 143).

Esta questão¹³⁶ não está relacionada directamente com as auditorias ou com os seus serviços, no entanto, ao fazer depender da localização do CP a responsabilidade pela resolução dos recursos, a Directiva desenvolve um problema similar ao *audit shopping*, mas de diferente natureza, pelo que não o iremos desenvolver, mas que se justifica ter sido mencionado.

¹³⁰ O sistema fiscal português, para o recurso administrativo, utiliza a expressão **procedimento de reclamação graciosa** (artigo 68.º do CPPT).

¹³¹ Considerando 23 da Directiva MCCCIS.

¹³² Esta expressão equivale à **impugnação**, a qual está compreendida no **processo judicial tributário** (artigo 97.º do CPPT).

¹³³ Em Portugal a impugnação será é formulada em petição articulada dirigida ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal.

¹³⁴ Artigo 124.º da Directiva MCCCIS.

¹³⁵ Tabela sumário de Eijdsen [et al.] (2010: 6), e que se junta como anexo 2.

¹³⁶ Aqui desenvolve-se uma questão de *forum shopping*, termo corrente na literatura jurídica, que se refere à selecção dos tribunais onde litigar.

4. Auditoria

A CE optou na Directiva MCCCIS por um sistema *soft* de balcão único para as auditorias, que se presumem vir a ser desenvolvidas pelos serviços de auditoria das autoridades competentes dos contribuintes residentes. No entanto, promove uma grande cooperação entre as diversas autoridades competentes, a qual gira sempre na órbita da AFP. Esta cooperação reveste-se de uma especial complexidade.

Face às necessidades de colaboração transfronteiriça nas auditorias, emergem dois tópicos:

- Releva compreender a estrutura dos serviços de auditoria dos diversos EM, os quais apresentam diferentes estruturas e procedimentos de trabalho, mas que se prevê terem de trabalhar coordenadamente, e dar resposta a um aumento de complexidade na sua actividade;
- Interessa identificar e conhecer os mecanismos já existentes para a cooperação internacional na área fiscal; em que medida podem ser integrados nas auditorias no âmbito da Directiva MCCCIS; ou como podem ser aproveitados no desenho dos mecanismos que venham a ser criados.

4.1 Auditoria no contexto da Directiva relativa a uma Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

Em conformidade com o n.º 23 do artigo 4.º da Directiva relativa a uma Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS), entende-se como auditoria «os inquéritos, as inspecções e as verificações de qualquer natureza efectuados por uma autoridade competente para a verificação do cumprimento da presente directiva por um contribuinte».

A auditoria é uma parte importante do procedimento administrativo da MCCCIS, dada a sua importância na repartição das receitas fiscais (Drüen, 2008: 1031). Não é, no entanto, um procedimento administrativo, mas sim uma actividade caracterizada pelos seus objectivos, o que talvez ajude a perceber: a ausência de propostas de regulação (Bayona-Giménez, 2008: 1008); e a cedência de alguma independência às AC, que poderão efectuar os seus trabalhos de auditoria em conformidade com o quadro regulamentar nacional¹³⁷, e em linha com as suas práticas correntes.

A CE considera que as auditorias devam ser iniciadas pela AFP¹³⁸ mas, apesar do sistema de balcão único permitir uma grande integração, nunca a matéria consolidada dum grupo com actividade disseminada por diversos EM poderá – conseguirá - ser auditada por uma única autoridade fiscal. Para mais, a soberania fiscal, assente no carácter territorial, impede a AC dum EM de efectuar sozinha auditorias noutra EM, pelo que uma análise completa só com estreita colaboração entre diversas autoridades fiscais (Márquez e Herrera, 2008: 1058) ou através duma vasta alteração legislativa aos actuais sistemas fiscais nacionais¹³⁹. Até porque a persistência da MCCCIS se basear em 27 diferentes normativos contabilísticos, iria obrigar cada uma das AC a conhecer todos os outros normativos dos outros EM.

Estas são dificuldades reais, pelo que urge exposição clara sobre se é intenção da CE que a AFP possa «lançar e coordenar auditorias dos membros do grupo»¹⁴⁰ noutra EM, sem intervenção da AC desse EM¹⁴¹.

¹³⁷ Artigo 122.º, n.º 2, da Directiva MCCCIS.

¹³⁸ Considerando 23 da Directiva MCCCIS.

¹³⁹ As alterações legislativas poderão ainda de ser alargadas à questão da troca de informação no âmbito da MCCCIS, pois co-existem muitas regras diferentes (Eijsden [et al.], 2010: 34).

¹⁴⁰ Artigo 122.º, n.º 1, da Directiva MCCCIS.

Resumidamente, deve ser atendido aquilo que os próprios serviços da CE concluem: quem conduz uma auditoria e como as respectivas AC colaboram durante a auditoria deve ser bem definido no contexto da MCCCIS (Comissão, 2006: 7).

Quanto às questões que a Directiva MCCCIS parece remeter para a regulação dos diferentes EM, apesar de estarem ausentes da Directiva MCCCIS, algumas foram sendo discutidas nos trabalhos preparatórios da directiva¹⁴²: período durante o qual se poderá efectuar a auditoria¹⁴³; duração e regras para a sua prossecução¹⁴⁴; ou as regras relativas à interpretação¹⁴⁵.

Por fim, de realçar que as AC poderão ter alguma dificuldade em harmonizar auditorias em sede da MCCCIS em colaboração com a AFP; com as auditorias a outros impostos (ex.º: IVA e Património), ou com a retenção do impostos sobre as sociedades.

Face ao exposto, e antes de desenvolver no próximo capítulo como podem as regras actuais da Directiva MCCCIS serem permissivas ao *audit shopping*, apresento resumidamente, nas sub-seções seguintes, o papel dos serviços de auditoria e muitos dos instrumentos de cooperação internacional existentes no âmbito da troca de informação para efeitos fiscais e das auditorias.

¹⁴¹ Ver sobre os modelos possíveis, Drüen (2008: 1035-1042): um modelo “puro” de balcão único, com a AFP a assumir a auditoria do grupo como um todo; um modelo misto, onde a execução da auditoria compete à AC, apesar da estreita colaboração com a AFP; e um terceiro modelo assente numa autoridade fiscal europeia, a criar, a quem caberia as auditorias de todo o grupo.

¹⁴² Nomeadamente em CCCTB\WP\030 e CCCTB\WP\036.

¹⁴³ Desenvolvimento na secção 5.3.

¹⁴⁴ Desenvolvimento na secção 5.4.

¹⁴⁵ Desenvolvimento na secção 5.6.

4.2 O Papel dos Serviços de Auditoria

Os Estados-Membros (EM) desenvolvem a sua missão de arrecadação de impostos através das respectivas autoridades competentes (AC)¹⁴⁶.

Todas as AC, apesar de diferentes tradições e procedimentos de trabalho (Czakert, 2008: 169), apresentam na sua estrutura um departamento afecto a serviços de auditoria, e que em Portugal serão os serviços de inspecção tributária da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

A estes serviços compete a verificação dos elementos declarados pelos contribuintes e a sua conformidade com a lei fiscal, utilizando para o efeito técnicas próprias da auditoria¹⁴⁷.

Mas acrescem, por norma, outros papéis de relevo, como (OCDE, 2006: 8):

- **Promover o cumprimento voluntário:** a função principal dos serviços de auditoria é promover o cumprimento voluntário das obrigações fiscais. Para tal, mantém os contribuintes informados sobre os riscos do não cumprimento e incute, na comunidade, um sentimento geral que os incumprimentos serão detectados e fortemente penalizados;
- **Detectar o não cumprimento ao nível do contribuinte singular:** ao se concentrar nas áreas de maior risco e onde os contribuintes singulares são mais propensos à evasão das suas responsabilidades, as auditorias poderão evidenciar falta de declaração de rendimentos;

¹⁴⁶ A Directiva refere-se às diversas autoridades dos EM com incumbência de gerir todas as questões relacionadas com a sua aplicação como sendo as «autoridades competentes» (Ponto 21 do Artigo 4.º da Directiva MCCCIS), omitindo assim qualquer referência à expressão “fiscal”. No entanto, quando se refere àquela autoridade competente onde o contribuinte principal é residente já se lhe refere como «autoridade fiscal principal» (Ponto 22 do Artigo 4.º da Directiva MCCCIS), apontando-a como sinónimo de «administração fiscal» (Considerando 23 da Directiva MCCCIS).

Pelo exposto, e por ser do senso comum que a «autoridade competente» da Directiva será a «administração fiscal» (ou “autoridade fiscal”, conforme o modelo adoptado) de cada EM, passarei a usar unicamente a primeira expressão, mas sempre como sinónimo da segunda.

Em princípio, em Portugal, será a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) quem, enquanto administradora dos impostos (cfr. Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro), irá assumir as tarefas de autoridade competente.

¹⁴⁷ Como curiosidade, é de notar que as primeiras referências da existência de auditorias estão «sobretudo relacionadas com a cobrança de impostos (...)» (Baptista da Costa, 2010: 55).

- **Recolher informação sobre a “saúde” do sistema fiscal** (incluindo padrões sobre o comportamento dos contribuintes): As auditorias poderão fornecer informação sobre o bem-estar geral do sistema fiscal. Auditorias instauradas de forma aleatória poderão dar um contributo importante a toda autoridade tributária através da recolha crítica de informação necessária para se poder formar opinião sobre todos os níveis de cumprimento fiscal - a qual poderá, com o tempo, servir para identificar tendências na eficácia global da organização – e para recolher informação mais precisa que poderá ser usada para informar o processo de tomada de decisão sobre futuras estratégias de melhoria do cumprimento fiscal, para melhorar os processos de selecção automática baseados no risco, e ainda para suportar alterações na lei fiscal;
- **Recolher informação:** As auditorias poderão revelar esquemas de evasão fiscal que envolvam um número alargado de contribuintes, de tal forma que se possa promover grandes projectos de combate ao abuso fiscal;
- **Educar os contribuintes:** As auditorias poderão contribuir para a clarificação da aplicação da lei para os contribuintes e para identificar as melhorias necessárias para melhorar o cumprimento fiscal;
- **Identificar áreas da lei que requerem esclarecimentos:** As auditorias podem ajudar a identificar áreas menos claras e onde os contribuintes tenham mais dificuldade de interpretação, de modo a que a autoridade tributária promova um esclarecimento da lei e contribua para a educação dos contribuintes, procurando assim obter um maior cumprimento fiscal no futuro.

Ao passarmos dum modelo doméstico, ocasionalmente apoiado em simples instrumentos de assistência; para uma colaboração transfronteiriça, obrigatoriamente onde se entrega a coordenação de auditorias internacionais a determinada AC; temos de ter presente que os diversos serviços de auditoria têm: peso muito distinto na estrutura global interna de cada AC¹⁴⁸, e distinta experiência em auditorias internacionais¹⁴⁹.

¹⁴⁸ Cfr. Anexo 3 (OCDE, 2011a: 142-143).

¹⁴⁹ Cfr. Anexo 4 (OCDE, 2010: 21-22)

4.3. Auditorias Internacionais

As auditorias são enquadradas em normas específicas ou numa lei geral¹⁵⁰, que as limita, por regra, à sua fronteira. Este seu carácter doméstico, preso à soberania fiscal dos Estados, não espelha a complexidade gerada pela globalização das economias, com as transacções comerciais a serem contaminadas por constantes relações transfronteiriças.

Como refere Drüen (2008, 1032), uma auditoria que não tenha em consideração a dimensão internacional das operações da sociedade auditada está condenada, em muitos casos, a não ser eficiente.

Apesar da crescente preocupação dos Estados, hoje ainda persistem limitações, as quais se podem demonstrar incompatíveis com o esforço da MCCCIS.

Ainda assim, é natural que se tenham desenvolvido instituições, instrumentos e convenções de cooperação e coordenação que visem ultrapassar as limitações dos sistemas nacionais. Destas destacam-se, pela sua conexão com os EM: a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, assinada entre a OCDE e o Conselho da Europa; o Controlo Multilateral da Comissão Europeia; Manual para a implementação da Troca de Informação para fins fiscais do CIAT; estruturas intra-governamentais como a Organização Intra-Europeia das Administrações Tributárias; acordos de carácter regional, como o Tratado Nórdico, a Cooperação entre os Estados Bálticos¹⁵¹ ou o Acordo de Cooperação Administrativa e Criminal dos Países da Benelux; ou mesmo, o artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

¹⁵⁰ Sobre este assunto ver Hel-van Dijk (2011, secção 4.1.1).

¹⁵¹ Em 1999, a Letónia, Lituânia e Estónia, assinaram um memorando de entendimento sobre a cooperação entre as suas AF no âmbito das auditorias fiscais às empresas que operavam simultaneamente naqueles EM. O objectivo era aumentar a eficácia da troca de informação e lidar de uma forma mais eficaz sobre a evasão fiscal, o qual seria consubstanciado em auditorias a desenvolver simultaneamente pelas três AT.

4.3.1 Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e o Conselho da Europa assinaram, em 2011, a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, através da qual pretendiam combater a crescente fraude e evasão fiscal internacional, que resultam do desenvolvimento do movimento internacional de pessoas, capital, bens e serviços.

A OCDE e o Conselho da Europa concluíam assim, que esta luta requeria cooperação crescente entre as autoridades fiscais¹⁵², tendo se disponibilizado a prestar assistência mútua nas seguintes áreas:

- Troca de informação, incluindo auditorias simultâneas e participação em auditorias noutros países;
- Assistência na cobrança de créditos, incluindo providências cautelares;
- Assistência nas notificações e citações.

A Convenção prevê dois mecanismos relativamente às auditorias entre os seus signatários, que são de extrema relevância para este trabalho:

Auditorias simultâneas¹⁵³:

As auditorias simultâneas consistem no acordo estabelecido entre dois ou mais Estados signatários em auditar simultaneamente, cada um deles no respectivo território, a situação fiscal de uma ou de mais pessoas, que se revista de interesse comum ou complementar, com vista à troca de informações obtidas deste modo.

Auditorias no estrangeiro¹⁵⁴:

Nas auditorias no estrangeiro, um auditor dum Estado é autorizado a se deslocar a outro Estado para assistir a determinada parte duma auditoria.

O novo protocolo encontra-se subscrito, e em vigor, nos seguintes EM¹⁵⁵: Dinamarca, França, Finlândia, Itália, Polónia, Eslovénia, Suécia e Reino Unido.

¹⁵² Considerando da Convenção (OCDE, 2011b: 2).

¹⁵³ Artigo 8.º da Convenção.

¹⁵⁴ Artigo 9.º da Convenção.

¹⁵⁵ Lista actualizada com referência a 30.08.2012, [consultado em: 2012-09-02: 17:46]: <http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/Status%20of%20convention%2030%20August%202012.pdf>

4.3.2 Controlo Multilateral

Controlo Multilateral (CML) é um controlo coordenado das obrigações fiscais de uma ou mais entidades, organizado por dois ou mais países com interesse comum ou complementar, e nos quais se inclui pelo menos um Estado-Membro (EM)¹⁵⁶.

Os principais objectivos do CML são (Comissão, 2012: 3):

- Assegurar que os impostos são pagos em conformidade com a legislação da UE e dos EM;
- Incentivar os auditores das autoridades fiscais a considerar os controlos multilaterais como parte da actividade normal das auditorias;
- Compartilhar o conhecimento das boas práticas de auditoria entre os EM participantes;
- Testar os procedimentos de CML existentes e melhorá-los quando necessário.

Durante o procedimento de selecção, os EM discutem se um determinado sector ou empresa é susceptível de ser objecto de um CML e quais são os EM que devem ser envolvidos. Este procedimento precede o CML e consiste numa única reunião (Comissão, 2012: 6).

Um dos dispositivos dos CML é o controlo simultâneo, que segundo Hel-van Dijk (2011: 6) proporciona um valor acrescentado sobre os mecanismos tradicionais de troca de informações. Este dispositivo encontra-se definido no artigo 8.º-B do Guia de Apoio aos Controlos Multilaterais, que estabelece igualmente os procedimentos a adoptar durante estes procedimentos.

¹⁵⁶ De acordo com o artigo 2.º da Decisão Fiscalis de 2013, artigo 8.º da Decisão n.º1482/2007/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 11-12-2007 que estabelece um programa comunitário para melhorar as operações dos sistemas fiscais no mercado interno (Fiscalis 2013).

A base legal para proceder a um controlo simultâneo em matéria do imposto sobre as sociedades é a Directiva 77/799/CEE - **Directiva do Conselho relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos e dos impostos sobre os prémios de seguro**, de 19-12-1977, modificada mais recentemente pela Directiva do Conselho 2006/98/CE, de 20-11-2006.

A sua adopção pressupõe um interesse comum ou complementar sobre uma ou mais entidades, localizadas ou com actividade em dois ou mais EM. O controlo simultâneo consubstancia-se na recolha efectuada pela AC dum EM no seu território, e na posterior troca de informação assim obtida, a qual se presume ser mais eficaz que a obtida de forma independente por um EM.

O estímulo parte duma AC dum EM que propõe a outras AC os processos que, em sua opinião, devam ser sujeitos a controlos simultâneos. Para o efeito, justifica a sua escolha, prestando as informações que estiveram na base dessa decisão. Deverá ainda especificar o período de tempo durante o qual esses controlos deverão ser realizados. No entanto, não existe obrigatoriedade dos EM participarem nos controlos propostos, mas deverão comunicar, de forma justificada, a sua recusa.

Jiménez e Carrero (2008: 901) consideravam que o nível de cooperação previsto no âmbito da MCCCIS, para a relação entre os diferentes EM, iria para além do que é previsto nos CML. No entanto, é óbvia a sua utilidade caso mais nenhum mecanismo venha a ser instituído.

4.3.3 Manual para a Implementação da Troca de Informação para Fins Fiscais do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT)

O Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) é um fórum internacional para o intercâmbio de experiências e melhores práticas entre autoridades tributárias. Promove um ambiente de cooperação mútua entre os seus membros, colaborando no aperfeiçoamento das suas autoridades tributárias.

O CIAT é constituído, actualmente, pela autoridade tributária de 39 países, 5 dos quais membros da UE (Portugal, Espanha, França, Itália e Holanda).

Organização alinhada com os princípios da integridade, transparência e ética. Princípios que desenvolve de forma a: combater e prevenir todas as formas de fraude e evasão fiscal; e promover o cumprimento voluntários das obrigações fiscais.

Para o efeito, promove a assistência e a colaboração mútua da seguinte forma¹⁵⁷:

- Desenvolvimento de programas especializados de assistência técnica, com base nas necessidades e interesses dos países membros;
- Incentivar estudos e projectos de investigação sobre os sistemas fiscais, promovendo a divulgação oportuna de informação relevante e o intercâmbio de ideias e experiências através de assembleias gerais, conferências técnicas, seminários, publicações e outros meios adequados;
- Estabelecer acordos em respeito pelo direito internacional.

No âmbito do seu Manual para a Implementação e Condução de Troca de Informação em Matérias Fiscais¹⁵⁸, o CIAT desenvolveu o Módulo sobre as Auditorias no Estrangeiro¹⁵⁹. Este módulo pretende fornecer uma direcção prática para as auditorias a desenvolver pelos auditores dum país membro noutro país.

¹⁵⁷ <http://www.ciat.org/index.php/en/about-ciat.html>.

¹⁵⁸ *Manual for Implementing and Carrying Out Information Exchange for Tax Purposes* (OCDE, 2006a).

¹⁵⁹ *Module on Conducting Tax Examinations Abroad* (OCDE, 2006a).

Este Manual foi baseado: no comentário ao artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE; no artigo 9.º da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, da OCDE/Conselho Europeu; no artigo 6.º do Acordo Modelo da OCDE relativo à troca de informações em matéria fiscal; e no artigo 6.º do Modelo de Troca de Informação do CIAT.

O foco do Módulo é nas auditorias em que um País autoriza a participação activa, no seu território, dos auditores de outro País.

Para que tal aconteça, por regra, deve haver o consentimento não só do País onde se irá desenvolver a auditoria, mas também dos próprios contribuintes.

Estes últimos podem ter interesse em que a auditoria no estrangeiro aconteça, caso tenham a contabilidade e todos os demais elementos de suporte das suas demonstrações financeiras num País, e sejam residentes noutra País. Por dificuldades logísticas, pode ser substancialmente preferível receber os auditores noutra País a deslocar todos os elementos.

Nestes casos, a autoridade fiscal do País onde se desenrola a auditoria pode determinar que um seu representante esteja presente durante toda a auditoria, ou em parte dela.

Este procedimento pode ainda ser vantajoso para a autoridade fiscal do País onde se desenrola a auditoria pois terá de alocar menos recursos, e ficará liberto de todas as implicações subsequentes.

Estas auditorias no estrangeiro podem ser ferramentas eficazes para as autoridades fiscais devido à eficiência com que as informações são trocadas. Podem também reduzir os custos de cumprimento para os contribuintes, pois evitam duplicações de pedidos ou podem mesmo evitá-los.

4.3.4 Organização Intra-Europeia das Administrações Tributárias (IOTA)

A Organização Intra-Europeia das Administrações Tributárias (IOTA) é uma organização intra-governamental sem fins lucrativos, sediada em Budapeste, na Hungria, e tem como missão tornar-se um fórum de discussão e de cooperação entre as autoridades fiscais europeias¹⁶⁰.

A IOTA aspira tornar-se numa organização de referência na discussão das questões práticas que confrontam as autoridades tributárias europeias. Como tal, definiu como seus objectivos¹⁶¹:

- Promover e reforçar a cooperação entre os seus membros;
- Apoiar os membros da IOTA na implementação dos seus programas de desenvolvimento;
- Identificar as boas práticas e encorajar a sua adopção;
- Promover a identidade da IOTA como uma organização profissional das autoridades fiscais, em cooperação com outras organizações internacionais;
- Ser um órgão de consulta para os seus membros.

A sua actividade tem-se disseminado por: parcerias em programas de formação conjunta; o desenvolvimento de orientações e boas práticas em matéria de tributação; e pela troca de informações e experiências.

A IOTA distingue-se por promover uma cooperação informal e não burocrática.

¹⁶⁰ Em Janeiro de 2012, a IOTA era constituída por 45 membros: Albânia, Arménia, Áustria, Azerbaijão, Bielorrússia, Bélgica, Bósnia e Herzegovina, Bulgária, Croácia, Chipre, República Checa, Dinamarca, Estónia, Finlândia, França, Geórgia, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Itália, Letónia, Liechtenstein, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Moldávia, Montenegro, Holanda, Noruega, Polónia, Portugal, República Sérvia (Bósnia e Herzegovina), Roménia, Federação Russa, Sérvia, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Suécia, Suíça, Antiga República Jugoslava da Macedónia, Ucrânia, e Reino Unido.

¹⁶¹ <http://www.iota-tax.org/about-iota/what-is-iota.html>.

4.3.5 Convenção Nórdica sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal¹⁶²

De todos os acordos regionais que integram EM, a Convenção Nórdica parece ser dos que tem conseguido promover uma maior integração relativamente às auditorias fiscais.

São membros da Convenção Nórdica¹⁶³, juntamente com a Noruega e Islândia, os seguintes EM: Suécia, Dinamarca e Finlândia.

Assinada para promover a assistência mútua em matéria fiscal, possibilita nesse âmbito, que os seus membros proponham auditorias simultâneas, a desenvolver com os outros membros da Convenção.

As auditorias simultâneas decorrem do Artigo 12.º da Convenção, e são acordos entre os Estados para efectuar auditorias, cada um no seu território, mas ao mesmo tempo, e à mesma entidade ou a entidades relacionadas. O objectivo é a partilha da informação relevante que tenham obtido.

As auditorias simultâneas iniciam-se com uma consulta entre dois ou mais Estados contratantes para a determinação de casos e procedimentos que podem justificar as auditorias.

Para apoiar os trabalhos de auditoria foi elaborado um conjunto de orientações¹⁶⁴.

A estrutura de direcção das auditorias simultâneas é semelhante ao previsto na MCCCIS, com a centralização de muitas das responsabilidades no *project leader* (Convenção, 2005: 16-17), que se assemelha à AFP¹⁶⁵ da MCCCIS. Outra simetria é o facto de, caso a sociedade tenha o seu registo principal num dos Estados da Convenção, ser esse Estado a nomear o *project leader*; à semelhança da AFP na MCCCIS, cuja identificação como tal resulta exactamente da localização da sociedade-mãe.

¹⁶² A Convenção Nórdica sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, assinada em 7-12-1989. Pode ser consultada em:

<http://www.itdweb.org/documents/NORDIC%20MUTUAL%20ASSISTANCE%20CONVENTION.pdf>

¹⁶³ Artigo 3.º da CAT.

¹⁶⁴ Convenção (2005).

¹⁶⁵ Ver sub-secção 3.2.3.

As responsabilidades do *project leader* são, nomeadamente (Convenção, 2005: 16-17):

- Elaborar as propostas sobre o calendário e plano geral da auditoria;
- Convocar os membros do grupo de projecto para as reuniões e envio de informação;
- Convocar e conduzir as reuniões conjuntas de planeamento;
- Seguir o progresso das auditorias simultâneas;
- Preparar análises, estatísticas e um relatório final para o grupo de projecto.

Outra área importante das auditorias no contexto da MCCCIS que tem interesse perceber como funciona nesta Convenção, é a questão dos critérios pré-definidos. Assim, apesar de não haver nenhum critério definido que obrigue ao início de uma auditoria, existem factores que devem ser considerados, tais como (Convenção, 2005: 28-29):

- Indícios de fraude e evasão fiscal;
- Indícios de não cumprimento fiscal nos Estados participantes;
- Indicação de potencial manipulação de PT;
- Indicação de outras formas de planeamento fiscal internacional;
- Indicação de desempenho económico muito inferior ao expectável;
- Existência de transacções com paraísos fiscais.

Por fim, de realçar que os diferentes auditores envolvidos nas auditorias simultâneas são constantemente bem informados dos trabalhos desenvolvidos pelos outros (Convenção, 2005: 10).

4.3.6 Artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE

O instrumento que, provavelmente, terá maior utilidade no âmbito da troca de informações é o disponível no artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património (Convenção Modelo) da OCDE (2008: 559-623).

A troca de informações, no âmbito da Convenção Modelo, não se extingue nas informações relevantes para a aplicação das suas disposições, mas assiste ainda os Estados contratantes na administração e aplicação das suas leis internas.

5. Audit Shopping no contexto da Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

A simplificação da arquitectura fiscal europeia em sede de tributação directa que resulta da adopção da MCCCIS, nomeadamente com o seu sistema de balcão único, repercute-se em problemas novos para os EM, e mais concretamente para as suas autoridades fiscais.

Alguns destes problemas, ao não serem harmonizados, poderão consubstanciar diferenças tão relevantes que acabem por promover *audit shopping*¹⁶⁶. Procedimento que, no contexto da MCCCIS, se consubstancia na selecção da residência do contribuinte principal dum grupo pan-europeu, com o único intuito de escolher a AFP, e concomitantemente os serviços de auditoria que irão gerir as auditorias de todo o grupo.

Por outro lado, Eijdsden [et al.] (2010: 46) ao resumir as posições de outros autores¹⁶⁷, considera poder-se colocar a situação de serem as próprias autoridades fiscais a promover concorrência fiscal através de taxas de imposto baixas¹⁶⁸ e comportamentos condescendentes nas auditorias. Merece-nos aqui reparo que as duas matérias devem ser separadas: por um lado temos uma concorrência fiscal que podemos considerar positiva, no caso da taxa de imposto, onde os EM procuram atrair as sociedades que detêm os factores que integram a CR; e outra, que podemos considerar negativa, que não é promovida pelos EM – no limite, pelo contrário – que resulta da sua incapacidade e do seu desinteresse em auditar aquelas sociedades, mas que é factor de atracção para a localização do CP.

¹⁶⁶ Posição partilhada por diversos autores, nomeadamente: Maitrot de la Motte (2010: 263); Drüen e Drissen (2010: 297); Deák e Kolozs (2010: 352); e Klitz (2010: 186).

¹⁶⁷ As opiniões daqueles autores podem ser lidas em Drüen e Drissen (2010: 265-301); Deák e Kolozs (2010: 303-353).

¹⁶⁸ A taxa de imposto irá se manter como critério relevante para a localização das sociedades onde estão concentrados os factores da chave de repartição, mas não releva para a instalação do contribuinte principal *per se*, e logo não é factor condicionante de *audit shopping*.

Do que ficou exposto, o que se torna evidente é que a Directiva MCCCIS não irá extinguir a concorrência fiscal, mas sim promover novas vias.

Algumas dessas novas vias de concorrência fiscal estão relacionadas com o quadro administrativo, que autores como Czakert (2008: 169) consideram dever ser harmonizados, e ao qual acresce a promoção dum entendimento comum do procedimento administrativo.

De entre os elementos mais relevantes do quadro administrativo, encontra-se a auditoria, e todos os procedimentos inerentes. Alguns foram sendo discutidos pelo GT MCCCIS, sob proposta da CE¹⁶⁹, e que importa retomar agora após adopção da proposta de Directiva.

¹⁶⁹ CCCTB\WP\030, de 2.3.2006.

5.1 Autoridade para Lançamento da Auditoria

O parágrafo 1 do n.º 1 do artigo 122.º da Directiva MCCCIS determina como se desenvolve o processo de lançamento¹⁷⁰ de cada auditoria, e onde reside a autoridade para o fazer.

De acordo com a proposta inicial da CE, teríamos um poder partilhado entre: a AFP que detém um poder original de «lançar e coordenar auditorias»; e «qualquer autoridade competente», a quem é atribuído um poder acessório de pedir o lançamento duma auditoria.

Aquele articulado não precisava se, por exemplo, a AFP poderia vir a iniciar uma auditoria noutra EM a pedido de uma terceira AC. Mas parece ser essa a sua intenção, nomeadamente quando a Directiva refere que o lançamento das auditorias possa ser «solicitado pelas autoridades de *qualquer Estado-Membro* [itálico nosso] em que um membro do grupo seja tributado»¹⁷¹.

O PE, nas suas propostas de alterações¹⁷², veio clarificar onde reside a autoridade para lançar as auditorias, ao estabelecer que a «autoridade competente» ali prevista só poderia ser a do EM onde fosse residente o membro a auditar, pelo que a iniciativa duma auditoria só poderia ser - individualmente ou em conjunto - de duas AC: a AFP ou a AC do EM onde está estabelecida a sociedade a auditar.

Face ao texto alterado do artigo 122.º da Directiva MCCCIS, uma AC que queira fazer uma auditoria a uma sociedade do grupo residente noutra EM¹⁷³, não o pode propor directamente. No entanto, basta-lhe solicitar uma auditoria ao «contribuinte residente»¹⁷⁴ que integre o grupo e, posteriormente, em conformidade com o n.º 2 do referido artigo, determinar que a auditoria também integre a sociedade do outro EM.

¹⁷⁰ A expressão **lançamento** não existe no procedimento e processo de inspecção português, mas parece referir-se mais ao procedimento que os serviços de inspecção entendem como **proposta de inspecção**; do que ao **início do procedimento**, já que de acordo com a Directiva MCCCIS, só depois do lançamento é que irão ser escolhidas as sociedades a auditar.

¹⁷¹ Considerando 23 da Directiva MCCCIS.

¹⁷² Alteração 33 da P7_TA(2012)0135, de 19 de Abril de 2012.

¹⁷³ Nomeadamente por considerar que a sociedade residente noutra EM não está a considerar devidamente os factores da chave de repartição, com implicações na matéria colectável distribuída.

¹⁷⁴ Artigo 4.º, definição 4, da Directiva MCCCIS.

Esta foi uma questão amplamente discutida pelos serviços da CE (Comissão, 2006b: 6), que no seu questionário formulavam duas hipóteses:

- Só a AC do EM onde reside a sociedade a auditar podia ter a iniciativa de iniciar uma auditoria;
- Este poder de iniciativa podia ser alargado a todos os EM onde são residentes os restantes elementos do grupo.

Pretendia-se assim responder ao facto de ser desejável uma clarificação de quem, e como, pode ter a iniciativa das auditorias (Comissão, 2006b: 7).

A questão de se saber onde reside o poder de iniciativa das auditorias foi sendo sempre apontada por alguns autores como potencial factor de *audit shopping*. Márquez e Herrera (2008: 1059), por exemplo, apesar de defenderem que a iniciativa das auditorias deva ser da AFP, prevêem que esta se possa sentir tentada a moderar o seu ímpeto quando se trate de grupos que ali sejam localizados, pelo que concluem pela necessidade de se atribuir um poder acessório a outras AC, para também elas poderem solicitar que a AFP desenvolva a auditoria.

O parágrafo 2 do n.º 1 do artigo 122.º da Directiva MCCCIS prevê que a AFP e as outras AC determinem em conjunto o âmbito, o conteúdo e quais os membros do grupo a auditar. Apesar de não ser indubitável quais são «as outras autoridades competentes» aí referidas, parece-nos que sejam todas as autoridades competentes do perímetro de consolidação. No entanto, e se assim for, permite um paradoxo: uma AC *não pode propor* [itálico nosso] uma auditoria a um membro do grupo que não seja residente no seu EM mas, posteriormente, quando for decidido quais os membros do grupo a auditar já o *pode determinar* [itálico nosso].

Mais claro é, no entanto, o n.º 2 daquele articulado, que define o respeito das auditorias pela soberania baseada no princípio da territorialidade, sistema vigente na globalidade dos EM, ao prever que as auditorias devam ser realizadas «em conformidade com a legislação nacional do Estado-Membro em que a mesma é efectuada (...)».

Como a maioria dos EM não têm normas legais que lhes permita efectuar auditorias noutros EM, assim como não reconhecem autoridade a funcionários doutros EM para as fazerem de forma activa no seu território, presume-se que as auditorias irão ser efectuadas pelos serviços de auditoria do EM onde a sociedade a auditar é residente¹⁷⁵.

No entanto, o papel da AFP deverá ir muito além dum acompanhamento passivo, até porque está obrigado a «coordenar as auditorias dos membros do grupo»¹⁷⁶.

Esta coordenação obriga a um grande esforço por parte das AFP, e a uma evolução dos mecanismos já existentes de troca de informação e de coordenação intracomunitária; nomeadamente através do aprofundamento da Directiva de Assistência Mútua e a uma simplificação da metodologia para as auditorias simultâneas (Márquez e Herrera, 2008: 1059)¹⁷⁷; em detrimento da criação dum conjunto autónomo de regras para a troca de comunicação, que Drüen e Dressen (2010: 296) consideram se poder relevar como uma sobrecarga administrativa quando já existem outros mecanismos.

Neste aspecto um serviço de auditoria com menos experiência na utilização destes mecanismos, ou com uma estrutura mais fraca para responder ao expectável acréscimo de volume de pedidos dos outros AC, pode ser propício a *audit shopping*.

Por outro lado, a localização do contribuinte principal num EM que tenha reduzida ponderação nos factores de alocação da CR tornará aquele grupo de interesse residual para a AFP, e conseqüentemente haverá um risco acrescido de não promover as auditorias necessárias. Mesmo que outros a venham a lançar, e ela a tenha de aceitar, cabe-lhe sempre organizar todo o trabalho subsequente, ao qual não é previsível que aloque muitos meios.

¹⁷⁵ O artigo 16.º do RCPIT estipula a competência material e territorial para a prática das auditorias.

¹⁷⁶ Artigo 122.º, n.º 1, parágrafo 1 da Directiva MCCCIS.

¹⁷⁷ Ver secção 4.3.

Ainda assim, esta coordenação será menos onerosa e mais funcional que a possibilidade de todas as auditorias serem efectuadas exclusivamente pela AFP. Além dos custos inerentes a um trabalho noutra EM, todas as auditorias efectuadas fora do EM da AFP iriam encontrar diversos obstáculos: desde institucionais, como a perda de soberania; aos de cariz técnico, como a necessidade de conhecer as regras domésticas da contabilidade financeira. Além de que seria muito mais propício ao *audit shopping* se todas as auditorias viessem a ser realizadas pela AFP, ou com uma participação muito directa desta (este cenário ainda não está completamente afastado), já que a sua falta de estímulo seria projectada em todas as auditorias do grupo. Situação que seria mais agravada caso os factores de alocação da CR não se encontrassem no EM dessa AFP.

A Directiva MCCCIS, no final do artigo 122.º, expressa que a responsabilidade de compilar a informação relativamente aos resultados de todas as auditorias do grupo cabe, exclusivamente, à AFP. Este era um resultado inevitável, já que lhe cabe elaborar a liquidação alterada¹⁷⁸, pelo que teria a qualquer momento de agregar a informação necessária à sua elaboração.

¹⁷⁸ Artigo 114.º, n.º 3 da Directiva MCCCIS.

5.2 Critérios para Iniciar a Auditoria

A Directiva MCCCIS é omissa quanto aos critérios para lançar uma auditoria, mas seria aconselhável a publicação de regras bem precisas sobre o que as pode motivar, e em que situações seria obrigatório o seu lançamento.

Ainda relativamente ao lançamento das auditorias, podia ser regularizada a obrigação da AC dum EM ter de aceitar as auditorias aos seus «contribuintes residentes», e estar disposta a efectua-las atempadamente.

Esta definição deve ser bem clara, já que será previsível que os EM dêem prioridade a auditorias a sociedades não aderentes à MCCCIS:

- As potenciais correcções às sociedades fora da MCCCIS serão na sua totalidade matéria tributável (ou imposto) do próprio EM; enquanto
- As correcções às sociedades da MCCCIS irão ser matéria tributável dos EM onde se encontram disseminados os factores de alocação da CR.

Cerioni (2008: 983) defende a existência de critérios específicos para a selecção dos contribuintes a auditar, sendo da opinião (ibid.: 984) que pudesse haver a inclusão numa provisão clara na própria Directiva MCCCIS, que autorize as autoridades fiscais a efectuar auditorias em situações específicas. Esta provisão, que nos parece ser igualmente do agrado dos contribuintes, daria resposta a três propósitos:

- Conferir segurança às sociedades aderentes que não irão ter mais auditorias para além das que ali sejam estabelecidas;
- Conferir segurança aos EM de poderem manter os seus actuais fundamentos para iniciar auditorias;
- Por fim, esta iria permitir aos EM obterem uma indicação mais clara sobre as questões mais homogéneas.

Somos da opinião que a inscrição numa provisão desta natureza seria benéfica, mas não que esta limite as razões para o lançamento das auditorias. Pelo menos, que não o limite numa forma draconiana.

Esta provisão podia integrar além de factores como perdas fiscais consecutivas ou apresentação de rácios económicos e financeiros muito inferiores às médias do sector, outros como indícios de fraude e evasão fiscal.

Ainda segundo Cerioni (2008: 984) esta provisão seria consistente com a necessidade de harmonizar os poderes de auditoria das AC; e seria um passo no sentido de criar o «estatuto do contribuinte europeu»¹⁷⁹.

A ausência de qualquer provisão para o lançamento de auditorias, associada às necessidades actuais de alguns EM gerarem receitas imediatas para fazer face aos seus défices¹⁸⁰, não é compatível com o princípio de solidariedade inerente à MCCCIS, o que cria um espaço permeável ao *audit shopping*. Estados-Membros menos propensos a lançar auditorias da MCCCIS serão mais propícios à localização do contribuinte principal.

¹⁷⁹ Tradução livre de: European taxpayer's statute (Cerioni, 2008: 984; Márquez e Herrera, 2008: 1059).

¹⁸⁰ Existem neste momento 3 países na UE (Irlanda, Grécia e Portugal) com intervenção da “troika” (Fundo Monetário Internacional, Banco Central Europeu e Comissão Europeia); e havendo outros que têm vindo a apresentar forte debilidades.

5.3 Procedimento de Auditoria

As auditorias (fiscais) no quadro da UE não só são enquadradas por diferentes quadros legais domésticos; como as próprias diferentes estruturas dos serviços de auditoria são assimétricas.

Estas diferenças foram sendo esculpidas por factores culturais, económicos e sociais diversos.

Face a uma realidade que se extinguiu nas suas fronteiras, as suas diferenças eram unicamente (ou pelo menos, maioritariamente) factor de preocupação nacional.

A harmonização que resulta da MCCCIS não é, porém, imune às distorções existentes entre os EM.

A maior diferença entre os EM estará nos recursos alocados a cada AC, e desta aos respectivos serviços de auditoria¹⁸¹. Mas também na sua capacidade técnica ou na informatização dos seus sistemas. Deák e Kolozs (2010: 352) ainda referem, para além dos meios informáticos, a fluência dos técnicos com a língua inglesa.

É expectável que tanto a estrutura das AC, assim como dos seus serviços de auditoria, sejam diferentes de EM para EM. Tanto mais que não existe qualquer harmonização dos procedimentos de auditoria, nem credenciação ao nível europeu dos seus técnicos. Assim, é razoável esperar que as AC divirjam no grau de conhecimento e capacidade técnica dos seus técnicos.

Estas diferenças terão implicação na resposta que estes serviços poderão dar às diferentes realidades, que se presumem tornar mais complexas com a adopção da MCCCIS.

A incumbência da AFP acompanhar a globalidade dos trabalhos de auditoria às sociedades do perímetro de consolidação dos seus contribuintes principais, parece ser um fardo demasiado pesado para muitas AC, pelo que os EM terão de desenvolver as estruturas necessárias à adopção da MCCCIS (Schreiber, 2008: 127), e AC menos eficientes serão propensas a atrair a instalação dos grupos, com potenciais quebras de receita fiscal para os restantes EM (Deák e Kolozs, 2010: 352).

¹⁸¹ Ver sub-secção 4.2.

Este, no seu conjunto, será dos aspectos que mais irá pesar no *audit shopping*, e Deák e Kolozs (2010: 352) são muito peremptórios ao afirmarem que os contribuintes irão instalar a sua residência onde as AC parecerão mais fracas.

Os próprios serviços da Comissão (2006a: 7) já previam a necessidade de uma extensão da harmonização ao procedimento de auditoria, afirmando que se alguns países são muito mais *taxpayer-friendly* que outros e o seu poder de auditar muito limitado, o que poderia instigar *audit shopping*.

Ainda relativamente ao procedimento de auditoria há a considerar limitações legais.

Drüen (2008: 1043) advoga que a existência um procedimento comum de auditoria, assente em normas de auditoria geralmente aceites, é a chave para a simplificação do sistema.

Esta harmonização podia começar por algumas limitações temporais, nomeadamente da duração das auditorias (Márquez e Herrera, 2010: 1061), sem a qual EM com prazos mais curtos tornar-se-ão aliciantes para instalação do contribuinte principal. A existência de prazos mais curtos para efectuar as auditorias podem-se traduzir em custos de cumprimento mais baixos, e num menor risco de serem detectadas correcções à matéria tributável.

Mas, sendo assim, o prazo do procedimento teria de ser alinhado para todas as auditorias efectuadas no EM. Em suma: a harmonização do procedimento tributário teria de acabar por ser extensível a toda a UE. Caso o procedimento se desenvolva de acordo com as regras de cada AC, não será relevante para a localização da sociedade principal; no entanto, caso as auditorias se desenvolvam de acordo com as regras do AFP, terá um peso significativo no *audit shopping*.

Num segundo tempo, Drüen (2008: 1043) considera poderem ser harmonizados as modalidades e as metodologias relativas às auditorias, que Maitrot de la Motte (2010: 263) considera terem de ser monitorizadas, directamente pela CE ou por agência a criar.

Concordamos que o procedimento de auditoria podia vir a ser regulamentado, nomeadamente com uma estrutura próxima da prevista por Cerioni (2008: 974-1000), que está em linha com o modelo apresentado para as auditorias na Directiva MCCCIS. Assim, num primeiro momento, a AFP seria responsável pela verificação da declaração fiscal consolidada, e teria a iniciativa de efectuar correcções que resultem directamente dessa análise. Posteriormente, a AFP em colaborações com as AC das sociedades do grupo iriam determinar, em conjunto, quais as auditorias subsequentes necessárias e quem as iria fazer (ibid.: 974).

Herrera e Montero (2010: 1087) defendem a presença de representante da CE nas auditorias, de modo a apoiar as AC e assegurar uniformidade nos procedimentos, mas com o objectivo principal de monitorizar e harmonizar a aplicação das regras da MCCCIS (ibid.). Esta não me parece ser, no entanto, nem o modelo mais funcional nem mais eficaz. A simples emissão de orientações, assim como acções de formação e disseminação das boas práticas no âmbito do programa fiscalis¹⁸² parecem-me mais exequíveis.

Ainda durante o procedimento de auditoria podem surgir, entre os EM, importantes diferenças em áreas laterais às auditorias mas com impacto nestas, tal é o caso dos diferentes quadros legais relativamente ao sigilo bancário. No entanto, como as auditorias irão se realizar de acordo com as normas legais dos EM da residência das sociedades a auditar, aqueles aspectos só relevam para aquelas sociedades, logo sem qualquer impacto nas auditorias dos restantes elementos do grupo, e sem impacto no *audit shopping*.

Consideramos, por fim, dever haver uma provisão de apoio aos EM que possam vir a ser alvo de *audit shopping*. Assim, poderia ser prevista uma cláusula de segurança que perante um aumento considerável de contribuintes a auditar por determinado EM pudesse accionar um apoio automático.

¹⁸² O programa fiscalis é um programa comunitário destinado a melhorar o funcionamento dos sistemas de tributação no mercado interno. Ver Decisão 1482/2007/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 11 de Dezembro de 2007.

5.4 Pareceres¹⁸³

No decorrer das auditorias é comum, sem ser desejável, que contribuinte e serviços de auditoria tenham entendimentos diferentes sobre determinado articulado. Em matérias onde é mais susceptível disto acontecer, e para harmonizar procedimentos, a AC sente necessidade de elaborar orientações, que vinculam os serviços de auditoria, e conferem alguma segurança ao contribuinte sobre qual a posição da AC.

Por outro lado, para operações dotadas de alguma complexidade, são os contribuintes que promovem uma solicitação à AC, no sentido desta as informar previamente qual a sua posição quanto ao enquadramento fiscal daquelas operações.

A existência de um conjunto único de regras fiscais para o cálculo da matéria tributável podia indiciar a ausência, ou mitigação, de conflitos interpretativos, mas tal não só é improvável, como será expectável um incremento daqueles problemas, quer pela multiplicação de AC, quer pelo carácter transfronteiriço dos grupos envolvidos.

Sendo esta uma área importante para o sistema funcionar, seria desejável promover um quadro legal e administrativo que eliminasse as desigualdades de interpretação sobre a Directiva MCCCIS, já que se não houver um mecanismo para encontrar uma solução comum no caso de diferentes interpretações a coerência do sistema pode se desagregar.

A CE decidiu não incluir na Directiva MCCCIS qualquer provisão relativamente às orientações genéricas. Assim, subsistem questões relacionadas com esta área, nomeadamente:

- Se não existe emissão de orientações genéricas ao nível da UE, qual é a força duma orientação genérica emitida por uma AC no âmbito da Directiva MCCCIS? Vincula só os seus serviços de auditoria quando se encontram a auditar os contribuintes residentes ou, no caso da AFP, é extensível aos restantes elementos do grupo?
- Qual é o efeito no quadro legal doméstico de determinada orientação genérica emitida no âmbito da MCCCIS? E vice-versa.

¹⁸³ Ver sub-secção 3.3.2.

Em Portugal o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) prevê a emissão pela AC de orientações genéricas, dirigidas aos seus serviços, relativas à interpretação e aplicação das normas tributárias¹⁸⁴.

Ao não promover a emissão de orientações genéricas, a Directiva MCCCIS mantém que a relevância das que vierem a ser emitidas por uma AC irão respeitar unicamente às sociedades residentes. É uma opção que não promove *audit shopping* mas é contrário ao sistema de balcão único, e não promove o desenvolvimento harmónico do sistema.

Relativamente às informações a solicitar pelo contribuinte, denominadas pareceres na terminologia da Directiva MCCCIS, estão previstas no seu artigo 119.º.

A Directiva MCCCIS optou por atribuir a autoridade para responder à questão colocada pelo contribuinte (não terá de ser o CP) à respectiva AC¹⁸⁵. O parecer será vinculativo para essa AC caso sejam divulgadas todas as informações pertinentes sobre a transacção prevista¹⁸⁶. A Comissão optou por não prever qualquer prazo para a resposta, apesar de sempre ter sido muito assertiva na necessidade de se impor um prazo curto para os EM responderem (2006a: 8).

Esta é uma solução que retém a soberania fiscal mas que não promove a harmonização. No limite, e caso a transacção envolva diversos contribuintes do mesmo grupo, aquele pode optar por solicitar parecer a todas as respectivas AC, sem obrigatoriamente as respostas serem iguais. A possibilidade de serem dados diferentes pareceres pode instigar o grupo ao *cherry picking* dos que lhe forem mais favoráveis. A Directiva MCCCIS, no n.º 2 do seu artigo 119.º, prevendo esta questão, expressa que «as autoridades competentes dos Estados-Membros em causa devem chegar a acordo quanto a um parecer comum», mas tal obriga a uma grande articulação e integração dos EM que não parece estar prevista.

¹⁸⁴ Artigo 55.º, n.º 1 do CPPT.

¹⁸⁵ Artigo 119.º, n.º 1 da Directiva MCCCIS.

¹⁸⁶ Segundo parágrafo do artigo 119.º, n.º 1 da Directiva MCCCIS.

A maioria dos EM apresenta a possibilidade das sociedades obterem informações sobre determinados procedimentos junto da sua AC, mas alguns EM não o prevêm¹⁸⁷ e, por outro lado, aquelas informações raramente são vinculativas¹⁸⁸ (Eijsden [et al.], 2010: 11-12). Por outro lado, temos na Holanda um dos sistemas mais avançados nesta área¹⁸⁹.

Em Portugal o CPPT prevê a emissão pela autoridade tributária de informações vinculativas, emitidas a pedidos dos contribuintes, e que vinculam a autoridade tributária para o caso concreto¹⁹⁰.

A Directiva MCCCIS parece assim ter ficado muito aquém das expectativas. Para o perceber, basta comparar o que se encontra ali vertido com as dúvidas suscitadas pelos serviços da CE nos trabalhos preparatórios:

- Questões relacionadas com a interpretação da legislação da MCCCIS¹⁹¹, e como seria assegurada a harmonização;
- Questões relacionadas com as informações¹⁹².

Czakert (2008: 169) defende a necessidade de se estabelecer uma instância a nível da UE, para intervir quando existirem diferenças na interpretação ou aplicação das regras entre os EM, ou como refere Czakert (2008: 171), «um comité permanente para questões relacionadas com a MCCCIS onde a interpretação autêntica das diferentes interpretações possa ser discutida e onde se possa chegar a uma decisão vinculativa para todos os Estados-Membros da UE»¹⁹³.

Andersson (2008: 98-99), por seu lado, considera que esta questão pudesse ser resolvida com a centralização das auditorias de todo o grupo numa só autoridade fiscal.

¹⁸⁷ A Áustria até recentemente não emitia informações prévias, apesar de ser uma matéria em estudo (Paterno e Tüchler, 2010: 75-76).

¹⁸⁸ Ver sobre esta matéria Lang, Pistone, Schuch e Staringe [eds.] (2010), em cada um dos capítulos nacionais.

¹⁸⁹ Ver sobre o modelo holandês Eijsden e Meussen (2010: 432-433).

¹⁹⁰ Artigo 57.º, n.º 1 do CPPT.

¹⁹¹ Ponto 13 do Questionário do documento de trabalho CCCTB\WP\030.

¹⁹² Ponto 14 do Questionário do documento de trabalho CCCTB\WP\030.

¹⁹³ Tradução livre do autor: «[A] standing committee for questions of the CCCTB where the authentic interpretation of different interpretations could be discussed and where a binding decision for all EU Member States could be reached».

Entendemos que a primeira posição possa ser onerosa, mas ainda assim é mais razoável que a segunda, que só resolvia parcialmente os problemas que se prevêem, pois iria manter a possibilidade de termos, em função do EM, orientações diferentes para situações semelhantes.

Quanto à proposta de Schreiber (2008: 124) de criação duma estrutura intermédia ao nível europeu, entre os EM e o TJUE, apesar da Directiva não prever a participação do TJUE num primeiro momento, é inevitável que este venha a ter um papel importante na consolidação e harmonização das interpretações.

A maioria das posições apresentadas parecem poder ter eco na alteração 34 da proposta do PE, que cria o artigo 123.º-A – Fórum sobre a MCCCIS, onde propões que «[a] Comissão deve criar um fórum sobre a MCCCIS, ao qual as sociedades e os Estados-Membros possam submeter questões e litígios atinentes à MCCCIS e o qual deverá fornecer orientações às sociedades e aos Estados-Membros». Esta é uma solução mais onerosa que a manutenção das decisões do lado dos EM, mas que tanto promove harmonização como afasta o *audit shopping*.

A legislação fiscal portuguesa obriga a autoridade tributária a organizar e manter actualizada uma base de dados das orientações genéricas¹⁹⁴, que devia ser um procedimento previsto na Directiva MCCCIS para todas as informações: quer para os pareceres emitidos no âmbito do artigo 119.º da Directiva; quer para todas as orientações genéricas que as AC venham a emitir relativamente à MCCCIS.

¹⁹⁴ Artigo 56.º, n.º 1 do CPPT.

5.5 Período Limite para Efectuar a Auditoria

Os EM consideram um período, após o fim do exercício, durante o qual se poderão efectuar auditorias. Estes prazos estão definidos nos quadros legais, por questões de segurança legal dos contribuintes, estando ligados aos prazos que as autoridades competentes têm para efectuar a liquidação e notificar do imposto que for identificado no âmbito das auditorias (prazo de caducidade)¹⁹⁵.

Os sistemas nacionais que limitem substancialmente os períodos durante o qual se poderão desenvolver auditorias são *taxpayer-friendly*: já que, além de transmitirem maior segurança aos contribuintes; indiciam uma menor propensão para efectuar auditorias (Cerioni, 2008: 968).

A CE¹⁹⁶ sempre considerou poder ser necessário harmonizar este prazo, tendo acabado por definir que a AFP só pode emitir uma liquidação alterada no período de três anos após a data limite para a apresentação da declaração fiscal consolidada¹⁹⁷. Esta posição está em conformidade com as posições defendidas por autores como Cerioni (2008: 997), que considerava que este prazo não deveria ser superior a 3 anos. Não está, no entanto, em consonância com a globalidade dos EM, pelo que terá de haver uma menção na Directiva, relativamente às entradas e saídas do sistema, que acautele algum abuso fiscal.

¹⁹⁵ No caso português, o prazo é de 4 anos. Para tal ver artigo 36.º, n.º 1 do RCPIT em conjugação com artigo 45.º da LGT.

¹⁹⁶ CCCTB\WP\030, de 2.3.2006.

¹⁹⁷ Artigo 114.º, n.º 3 da Directiva MCCCIS.

A harmonização deste prazo no âmbito da MCCCIS, pode despoletar concorrência entre os diversos sistemas fiscais e a Directiva, mas afasta a sua consideração como critério de *audit shopping*. Esta opção é bastante razoável, e para o demonstrar basta equacionar duas situações:

- Se uma auditoria a uma das sociedades do grupo fosse desenvolvida dentro do prazo de caducidade do EM da residência, mas já para além do prazo do EM da residência do contribuinte principal, a AFP já não podia liquidar as correcções que daí resultassem;
- Se uma auditoria fosse desenvolvida dentro do prazo de caducidade do EM da residência do CP, mas já para além do prazo do EM de residência doutras sociedades do grupo, as AC destas sociedades já não podiam liquidar imposto.

A Directiva poderia ter considerado a possibilidade de efectuar auditorias - sem limitação desse período - aos exercícios anteriores que relevarem perdas fiscais¹⁹⁸, caso essas perdas venham a ser utilizados. No entanto, e tendo em conta o n.º 3 do artigo 114.º da Directiva MCCCIS, a Directiva não permite excepções à provisão que impõe o limite de 3 anos para serem efectuadas alterações.

¹⁹⁸ O montante das correcções a efectuar teria sempre de ser limitado ao valor das próprias perdas fiscais.

6. Aplicação Prática

O desenvolvimento dum aplicação prática permite contextualizar a massa teórica que foi sendo desenvolvida ao longo do trabalho, e adaptá-la a uma realidade.

A elaboração desta aplicação prática pretende demonstrar a existência de diferenças entre as estruturas legais e logísticas das AC¹⁹⁹ de três EM, Portugal incluído, no âmbito da sua actuação de auditoria e investigação fiscal; e comentar sobre os resultados encontrados com relação às matérias teóricas que foram sendo apresentadas; no contexto da MCCCIS.

6.1. Metodologia

As características do enunciado da dissertação tornavam inevitável que esta se tornasse um estudo tendencialmente descritivo. No entanto, havia a necessidade, e o interesse, de quantificar muitas das áreas relativas às auditorias no contexto da MCCCIS, e dar-lhes um carácter mais prático. Concluindo, havia que as contextualizar.

A opção foi um estudo de caso, por aquela ser uma estratégia de investigação empírica que permitia a investigação do *audit shopping* - enquanto fenómeno contemporâneo específico - no contexto da UE; e por ser um método preferível quando se pretende explorar, descrever ou explicar factos e contextos complicados, nos quais estão envolvidos diversos factores.

Para tal, é apresentado um caso ficcionado de um grupo pan-europeu, a actuar no contexto real de três autoridades competentes (Portugal, Eslováquia e Hungria), sobre as quais será elaborada recolha exaustiva de dados comparáveis, fiáveis e actuais.

A recolha de dados centrou-se na informação institucional, e pretende cobrir as áreas com implicação nas auditorias que se mostram mais susceptíveis de vir a influenciar as decisões de *audit shopping*.

A opção por inquéritos, ainda que equacionada, mostrou-se inoportável, por ainda não existir uma massa de potenciais entrevistados com conhecimento da Directiva MCCCIS que permitisse sustentar um questionário.

¹⁹⁹ A terminologia a utilizar durante a aplicação prática será, igualmente, a da Directiva MCCCIS. Nesta situação, em particular, a autoridade competentes é, como foi sendo exposto durante a dissertação, a autoridade tributária.

Face às características da matéria objecto da dissertação, à ausência de trabalhos comparáveis, e de se estar a desenvolver conhecimento sobre questões sobre as quais só se podem prever impactos, este parece-nos ser a metodologia mais adequada.

6.2. Limitações

Atendendo, nomeadamente, à natureza dos dados a recolher (institucionais), à variedade linguística desses dados (existem 23 línguas oficiais na UE) e à sua dispersão geográfica, colocaram-se algumas importantes limitações à elaboração desta aplicação prática:

- i) A informação fiscal que seria ideal não está disponível publicamente, e a que está não é a mais actual. Isto releva do carácter quase sigiloso que a lei atribui a esta informação. Face a esta limitação nem sempre é possível comparar directamente os EM;
- ii) A questão linguística cria barreiras importantes num estudo com esta abrangência. A maioria dos sítios electrónicos institucionais das diferentes autoridades competentes tem alguma informação numa segunda língua (por regra, o inglês), mas só para alguma informação genérica, sendo que quando se pretende outra profundidade deixa de existir alternativa à língua oficial do respectivo EM.

Esta limitação é transversal a todo a dissertação, dificuldade alavancada por muita da pouca criação académica sobre esta matéria estar a ser desenvolvida com mais vigor em países do centro da Europa, com destaque para a Áustria, Alemanha e Holanda;

- iii) Tendo em conta que a abrangência do estudo - pensado para os 27 EM – não tem reflexo na pouca informação disponível, e que grande parte desta tem pouca qualidade, limitei o caso prático a três EM: Eslováquia, Hungria e Portugal. A selecção destes três EM permite, por um lado, obter informação recente e comparável; e, por outro, apresentar (e comparar) EM com estruturas semelhantes (nomeadamente económicas, geográficas e demográficas).

6.3. Apresentação da Aplicação Prática

Determinado grupo de sociedades (doravante designado por Grupo), multinacional de capitais norte americanos, produz e comercializa componentes electrónicos.

O Grupo tem implementação nos mercados norte-americano, asiático e europeu, e tem vindo a desenvolver a sua actividade na UE através de parcerias comerciais com sociedades locais, consubstanciadas em contratos de médio prazo.

Na sequência dos seus planos de expansão para os próximos anos, pretende alterar o seu modelo de negócio na Europa, criando empresas em diferentes EM, as quais pretende controlar, mesmo que possa haver entrada de capital nas mesmas pelos seus actuais parceiros comerciais. Face aos estudos desenvolvidos, o Grupo decidiu consolidar a sua actividade transfronteiriça, pelo que irá adoptar a MCCCIS²⁰⁰.

Esta implementação tem três fases:

- i) Foi definida a localização de três unidades fabris, que se consideram como objectivo estratégico e de exploração, a qual foi determinada em conformidade com uma matriz de factores não-fiscais, como: a localização dos fornecedores, a formação da mão-de-obra, a existência de reservas de matérias-primas e os acessos aos principais mercados.

As suas unidades fabris irão localizar-se: na Eslováquia, Hungria e Portugal.

Tabela 6.1 Caracterização dos EM utilizados na aplicação prática

Estados-Membros	Área (km ²)	População (Milhões)
Eslováquia	48.845	5,4
Hungria	93.000	10
Portugal	92.072	10,6

Fonte: Adaptado dos dados disponíveis em http://europa.eu/about-eu/countries/index_pt.htm, e consultados em 2012-08-01: 10:57).

²⁰⁰ A MCCCIS está projectada para ser introduzida em todos os EM, no entanto é expectável que tal não venha acontecer. Assim, e como as decisões em matéria fiscal devem ser adoptadas pelo Conselho por unanimidade, deverá ser accionado o mecanismo de cooperação reforçada que irá permitir adoptar a MCCCIS, inicialmente, num conjunto de EM. O Parlamento Europeu pretende que «[e]ssa cooperação reforçada [seja] iniciada pelos Estados-Membros cuja moeda é o euro (...)» (Alteração 6 do PE à Directiva MCCCIS, que cria o Considerando 4-A).

ii) Desenvolve, actualmente, os procedimentos necessários ao estabelecimento duma actividade comercial plurilocalizada na UE, disseminada pelos 27 EM, através criação e aquisição de sociedades a controlar pelo Grupo;

iii) Por fim, pretende constituir uma *holding*, que servirá de topo a todas as suas empresas plurilocalizadas na UE, a qual será instalada num dos EM onde estão localizadas as unidades fabris. Esta será uma *holding* pura, limitando a sua actividade ao exercício de gestão de participações sociais.

Neste momento decorrem os estudos necessários para identificar a localização da *holding*, que, por consequência, enquanto contribuinte principal para efeitos da MCCCIS, irá determinar a AFP.

Duma análise prévia aos potenciais critérios fiscais a considerar, foram afastados, desde logo, aqueles em que se concluiu, pela natureza da MCCCIS, serem inócuos para o Grupo²⁰¹.

Do leque de factores considerados pelo Grupo para seleccionar a localização da *holding*, os dados a seguir apresentados, são os que terão relação com as auditorias fiscais.

²⁰¹ Tal é o caso da taxa de imposto, já que a *holding* por não ter pessoal nem efectuar vendas, e o seu activo fixo tangível ser residual no conjunto global do Grupo, não tem qualquer impacto nos factores ponderados na CR de distribuição da matéria consolidada comum do grupo (cfr. artigo 86.º da Directiva MCCCIS).

6.4. Análise dos Dados

Os dados apresentados e analisados respeitam a elementos que se considera ter impacto na selecção da localização da sede do Grupo, com o intuito de assim escolher a AFP.

Em cada sub-secção, aqueles dados serão enquadrados em função do EM, e todas terminarão com breve conclusão geral sobre como aqueles dados são considerados pelo Grupo.

As sub-secções constituem dois blocos: Quadros nacionais, que reportam às características legais e logísticas das auditorias e dos serviços de auditoria de cada EM; e o Quadro Internacional, que engloba as sub-secções que tratam do modo como esses serviços e as suas auditorias se têm desenvolvido num contexto internacional.

6.4.1. Quadro nacional

A maior harmonização de algumas áreas da fiscalidade tem pressionado os quadros legais dos EM a se aproximarem, mesmo em áreas que se mantêm dentro da exclusividade da sua soberania fiscal. As estruturas de pessoal das diferentes AC, no entanto, por responderem unicamente às necessidades internas têm sentido pouco, até recentemente, a pressão dessa harmonização. A maior atenção dada à fraude e evasão fiscal internacional nos últimos anos tem ajudado a alterar este comportamento, o qual não será alheio igualmente à adopção da MCCCIS.

A Eslováquia adoptou um novo Código do Procedimento Tributário²⁰² em 2011 que se traduz, desde logo na fusão dos seus serviços fiscais com os aduaneiros; mas também em alterações como o alargamento do tempo para serem efectuadas as auditorias.

A AC Húngara tem concentrado os seus esforços no desenvolvimento da tecnologia de informação ao seu dispor.

Portugal, por seu lado, tem concentrado os seus esforços recentes no processo de fusão que criou a AT²⁰³.

²⁰² Entrou em vigor em 2012-01-01 e substitui a Lei 511/1992.

²⁰³ A AT passa a administrar os impostos, os direitos aduaneiros e os demais tributos em Portugal, bem como a exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional.

6.4.1.1 *Peso relativo dos serviços de auditoria*

i. Apresentação

Os diversos EM adoptam diferentes formas e estruturas para as suas AC e concomitantemente para os respectivos serviços de auditoria. Por razões culturais, económicas ou sociais, os serviços de auditoria apresentam pesos distintos no conjunto das AC da UE.

A estes serviços compete, conforme desenvolvido no capítulo 4.1, acompanhar o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes, apurando o imposto em falta e agindo punitiva e criminalmente, quando tal se justifique.

Tabela 6.2 Pessoal dos EM afecto a funções de auditoria, investigação e outras verificações, durante 2009

Estados-Membros	Total de pessoal da AC	Pessoal da AC com funções na auditoria, investigação e outras verificações	
		Número	Percentagem (%)
Eslováquia	5.686	1.699	29,9
Hungria	15.183	5.565	37,3
Portugal	10.760	1.884	17,5
Média dos 3 EM	10.543	3.049	28,9
Média da EU ²⁰⁴	21.608	8.132	37,6

Fonte: OCDE (2011a: 21-22)

ii. Eslováquia

A AC Eslovaca apresenta 29,9% do seu pessoal afecto a actividades de auditoria e investigação. Percentagem inferior, mas ainda assim próxima, da média da UE (37,6%).

²⁰⁴ Exceptuando a Grécia e a Estónia por não terem disponibilizado os elementos necessários.

iii. Hungria

A Hungria (37,3%), por seu lado, apresenta uma enorme convergência com a média europeia (37,6%).

iv. Portugal

Neste aspecto é notória a deficiência de Portugal²⁰⁵ (17,5%), não só em relação à média da UE (37,6%), como em relação aos outros dois EM.

Tal pode criar a ilusão de ser um factor positivo para Portugal, por se consubstanciar como um factor de atracção de investimento, mas perante um considerável risco de aumento dos trabalhos relativos às auditorias no âmbito da MCCCIS: quer pelo próprio aumento das auditorias; quer pela necessidade de acompanhar todas as auditorias efectuadas no perímetro de consolidação dos grupos que tenham Portugal como a sua AC; é expectável que diminua a sua capacidade de auditar as empresas que não tenham adoptado a MCCCIS, com a consequente quebra na receita fiscal directa que daí advém.

No entanto, o mais expectável é que este critério indicie que Portugal seja incapaz de vir a dar resposta a um aumento de empresas a auditar, assim como em administrar toda a informação gerada e solicitada pelos outros EM no âmbito da MCCCIS.

De realçar ainda o facto da AC Portuguesa (10.760 técnicos) ter cerca de 71% do total de pessoal da AC Húngara (15.183 técnicos), apesar de terem ambos EM uma população a rondar os 10 milhões de habitantes.

v. Conclusão

Face a esta análise, e como o Grupo considera ter menos probabilidades de vir a ser auditado quando o peso relativo dos serviços de auditoria for menor em relação à totalidade dos funcionários da AC, considera que Portugal como o mais atractivo dos três EM analisados.

²⁰⁵ Deficiência que é identificada, de resto, no parágrafo iii do ponto 3.34 do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades da Política Económica (Portugal, 2011: 14).

6.4.1.2 Critérios técnicos para iniciar auditorias

i. Apresentação

A inscrição numa provisão na Directiva MCCCIS a definir alguns critérios que obrigassem ao início das auditorias podia ser benéfico para a transparência do sistema. Posição que, com considerações e ponderações diferentes, é considerada por alguns autores²⁰⁶.

Por natureza esta é uma matéria especialmente sigilosa, e só ocasionalmente os EM anunciam que irão promover auditorias a determinados sectores. Quando o fazem é por razões pedagógicas, e nunca de uma forma estruturada.

ii. Eslováquia

A Eslováquia define as sociedades a auditar em planos anuais, os quais são elaborados inicialmente por cada um dos serviços tributários locais (TDSR, 2007: 51).

Para além da experiência e saber acumulados pelos auditores, a AC Eslovaca usa ainda algumas ferramentas informáticas para seleccionar as sociedades a auditar, com destaque para o software ISK1. Este sistema permite seleccionar sociedades que respondem a indicadores previamente definidos.

iii. Hungria

A AC Húngara selecciona as sociedades a auditar em duas fases (APEH, 2008: 76):

- Pelas indicações que as sociedades dão nas suas declarações de rendimentos; e
- Através dum sistema que tem vindo desenvolver, e que incorpora diversos parâmetros, nomeadamente os resultados de auditorias anteriores ou a estrutura das próprias sociedades.

No desenvolvimento deste sistema, a AC Húngara pretende combinar diferentes métodos de selecção. O primeiro respeita à divisão das sociedades em categorias, em função dos seus riscos específicos, e às quais será atribuído diferente grau de atenção. É, como se fosse, uma selecção 'orientada para o cliente' (APEH, 2008: 76).

²⁰⁶ Ver sub-secção 5.2.2.

Os seguintes factores são levados em conta:

- Riscos associados à actividade e forma da sociedade;
- A dimensão da sociedade;
- Grau de cumprimento fiscal;
- Qualquer risco relevado por fontes externas à autoridade tributária;
- Por fim, informação diversa sobre as condições actuais da sociedade quer resultem da observação directa dos auditores, quer de denúncias.

Em certos casos é a própria lei que prevê auditorias obrigatórias (APEH, 2008: 71):

- Às sociedades que estão em liquidação;
- Quando solicitado pelo Tribunal de Contas;
- Quando existir ordem expressa do Ministro das Finanças;
- Um em cada três anos, às 3.000 sociedades com maior volume de negócios.

Os resultados mais importantes da modernização do processo de auditoria incluíram (APEH, 2011: 10):

- Desenvolvimento do sistema RADAR²⁰⁷;
- Extensão do *data warehouse*, que suporta tanto análises de risco como selecções para auditoria; assim como a modernização da troca de dados entre a autoridade fiscal e a aduaneira.

Devido às melhorias na eficácia da análise de riscos, as capacidades dos auditores não foram dispersas, e foi possível fazer menos auditorias mas com melhores resultados, com um conseqüente aumento das correcções efectuadas e das sanções aplicadas.

²⁰⁷ Sistema misto de dados sobre os contribuintes e as auditorias efectuadas.

iv. Portugal

A selecção de contribuintes a auditar em Portugal também tem por base um plano anual (PNAIT - Plano Nacional de Actividade da Inspeção Tributária), o qual define as linhas gerais a orientar a selecção dos contribuintes a auditar em cada ano. A Unidade de Grandes Contribuintes e as diversas Direcções Regionais irão, com base nesse plano, definir os seus próprios, sendo a selecção das sociedades a auditar feita a este nível, e tendo ainda em conta (Palminha, 2007: 54):

- Critérios definidos pelo Director-Geral da Autoridade Tributária²⁰⁸ de acordo com necessidades económicas da prevenção e eficácia da auditoria fiscal;
- Participações ou denúncias, quando efectuadas de acordo com a lei;
- Percepção de desvios significativos no comportamento fiscal em relação aos parâmetros normais do sector.

v. Conclusão

O Grupo prefere que os critérios sejam previamente bem definidos pela AC, por lhes comunicar uma maior segurança. No entanto estes critérios raramente são públicos, e no seu carácter mais específico são caracterizados por alguma flexibilidade.

Todas as AC apresentam modelos muito próximos de selecção das sociedades a auditar, mesmo que usem diferentes programas informáticos, diferentes matrizes de risco ou em que os seus rácios se possam afastar.

Igualmente, nenhuma das AC tem previsto nos seus quadros legais a obrigação de apresentar critérios de para iniciar as auditorias.

As semelhanças encontradas não permitem obter uma opção do Grupo por um dos EM.

²⁰⁸ Anteriormente Direcção-Geral dos Impostos (DGCI).

6.4.1.3 Duração das auditorias

i. Apresentação

Os prazos que os serviços de auditoria empregam em cada auditoria depende de diversas variáveis, que vão da dimensão da sociedades auditada à complexidade das matérias. No entanto, por necessidade da organização é atribuído previamente por cada AC um determinado prazo para serem efectuadas e que, infelizmente, em alguns casos tem mais a ver com o âmbito da auditoria.

Os prazos para desenvolver cada auditoria, assim como os indicadores utilizados, não se encontram, no entanto, harmonizados. E a Directiva MCCCIS ao não regular mantém essa dispersão de prazos. Assim, são um potencial elemento de *audit shopping*, ainda que não nos pareça que deva ser muito ponderado, tal é a sua flexibilidade. No entanto, parece-nos claro que a existência de prazos mais curtos para efectuar as auditorias podem-se traduzir em custos de cumprimento mais baixos, e num menor risco de serem detectadas correcções à matéria tributável.

ii. Eslováquia

De acordo com o seu novo Código do Procedimento Tributário, já adoptado em 2012, as auditorias fiscais conduzidas pela AC Eslovaca têm que estar concluídas num ano; a não ser que estejam em questão relações especiais com entidades não residentes, situações em que se pode prolongar por mais um ano. Até esta alteração tinham de ser concluídas dentro de seis meses após o início dos procedimentos, e sempre que uma auditoria fosse qualificada como complexa poderia este período ser prolongado por um período que podia ir até aos seis meses (Dijk, 2011: 4.4.1.3).

Esta alteração de prazo para a AC Eslovaca efectuar as suas auditorias pode ser especialmente relevante para as situações em que for AFP pois, enquanto gestora do balcão único, será confrontada com um aumento da complexidade das auditorias.

iii. Hungria

O quadro legal prevê que uma auditoria fiscal na Hungria deva durar menos de 30 dias. No entanto, as auditorias correntes às sociedades têm até 90 dias para ser efectuadas, e para a auditoria aos grandes contribuintes são 120 dias. Em casos especiais a autoridade tributária tem mais tempo para a auditoria. O tempo gasto com a auditoria às associadas não é contabilizado nestes limites.

Caso a complexidade da auditoria o exija poderá ser solicitado à autoridade de primeiro nível um alargamento destes prazos por mais 90 dias; e, posteriormente, por mais 90 dias, desta vez recorrendo à autoridade de segundo nível; por fim, pode ainda, caso o ministro da tutela o conceda, ser permitido alargamento por até mais 120 dias (APEH, 2011: 73).

iv. Portugal

Em Portugal a lei prevê que a auditoria seja concluída dentro de 6 meses após a notificação do início do procedimento²⁰⁹. Este prazo, em situações especiais, pode ser ampliado por mais 2 períodos de 3 meses²¹⁰. Por regra, as auditorias fiscais parciais às sociedades não demoram mais do que 8 dias, e as gerais 24 dias. No entanto, não é exagerado alguns grandes grupos terem auditores de forma quase permanente, procedimento que em Portugal tem tendência a diminuir, na linha da maioria dos países europeus.

v. Conclusão

O Grupo prefere que existam prazos curtos e bem claros para efectuar a auditoria.

O limite existente na Eslováquia pode promover situações de diminuição de proporcionalidade, e causar alguma insegurança para as sociedades auditadas, pelo que é considerado pelo Grupo como um factor negativo. Considera os outros dois EM equitativamente.

²⁰⁹ Artigo 36.º, n.º 2 do RCPIT.

²¹⁰ Artigo 36.º, n.º 3 do RCPIT.

6.4.1.4 Auditorias e imposto apurado em falta

i. Apresentação

As estruturas de pessoal afecto aos serviços de auditoria e investigação é muito condicionada por factores económicos e culturais, prioritariamente de cariz nacional.

Por estarem pensados para responder às necessidades internas têm sentido pouco, até recentemente, a pressão dessa harmonização. Esta é uma realidade que começa a mudar.

Os resultados das auditorias são muito diferentes conforme o EM, e este factor em muito pode encorajar as sociedades a considerar efectuar *audit shopping*.

ii. Eslováquia

Quadro 6.3 Imposto apurado em falta pela AC Eslovaca no âmbito das auditorias efectuadas no período 2004-2009

Indicador/Ano	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Total das correcções (M.Euros)	278.686	261.865	289.523	278.815	380.868	435.549
Eficácia das auditorias fiscais	51,7%	57,8%	62,1%	59,5%	59,4%	59,5%
Número de auditorias fiscais	33.747	35.333	31.243	24.711	21.357	19.280
Número de auditores	1.742	1.732	1.749	1.647	1.638	1.643

Fonte: Quadro adaptado de Deloitte (2010: 6)

Em 2009, a média de imposto adicional cobrado por cada auditor ascendeu a 268 Mil Euros, e as correcções por auditoria ascenderam a 22 Mil Euros. Durante o período referido, os auditores realizaram 19.820 auditorias, das quais 11.788 com correcções.

Do número total de auditorias fiscais concluídas, a maior parcela é relativa a auditorias ao IVA, com 10.873 auditorias, ou seja, 54,9% do número total de auditorias fiscais.

Do total das auditorias realizadas pelos auditores fiscais obtemos o seguinte: 787 auditorias a contribuintes que reportavam perdas fiscais; 3 auditorias a preços de transferência com correcções no valor de 411 Mil Euros; e 23 auditorias a redes de contribuintes com os resultados totais de 7 Mil Euros; e 572 auditorias informáticas, com correcções totais no montante de 6.165 Mil Euros.

Além das auditorias fiscais, foram desenvolvidos 38.959 procedimentos internos.

Em média um auditor fiscal terá realizado, em 2009, 12 auditorias e 23,9 procedimentos internos.

iii. Hungria

Quadro 6.4 Imposto apurado em falta pela AC Húngara no âmbito das auditorias efectuadas no período 2009-2010

	2009 (Milhões Euros ²¹¹)	2010 (Milhões Euros ²¹²)	2010/2009 ²¹³ (%)
Correcções efectuadas	1.638,9	1.712,5	107.4

Fonte: APEH (2011: 14).

²¹¹ Na conversão para Euros foi utilizada a taxa de câmbio do dia 31-12-2009, apresentada pelo Banco de Portugal, e que poderá ser consultada através de aplicação disponível em: <http://www.bportugal.pt/pt-PT/Estatisticas/Dominios%20Estatisticos/EstatisticasCambiais/Paginas/Taxasdereferenciadiarias.aspx>. Para o efeito, o valor apresentado foi calculado dividindo o montante de 443,2 Mil Milhões de florentins húngaros por 270,42. Note-se, no entanto, que a utilização unicamente da taxa de câmbio do fecho do ano não permite a obtenção dum valor correcto, mas sim aproximado.

²¹² Na conversão para Euros foi utilizada a taxa de câmbio do dia 31-12-2010, apresentada pelo Banco de Portugal, e que poderá ser consultada através de aplicação disponível em: <http://www.bportugal.pt/pt-PT/Estatisticas/Dominios%20Estatisticos/EstatisticasCambiais/Paginas/Taxasdereferenciadiarias.aspx>. Para o efeito, o valor apresentado foi calculado dividindo o montante de 476 Mil Milhões de florentins húngaros por 277,95. Note-se, no entanto, que a utilização unicamente da taxa de câmbio do fecho do ano não permite a obtenção dum valor correcto, mas sim aproximado.

²¹³ Foi decidido manter a variação percentual calculada originalmente pela AC Húngara (APEH, 2011: 73). Se fosse calculada com as actualizações cambiais iria se obter uma percentagem de 104,49%, que além da variação da matéria colectável teria ainda em consideração a variação cambial.

A AC Húngara concluiu em 2010, 266,3 mil auditorias, o que corresponde a 94,9% das efectuadas no ano anterior (280,6 mil), tendo o número de auditorias sem correcções (15,7 mil) sido também ligeiramente inferior. O aumento de auditorias internas alcançou as 77,4 mil (que corresponde a um aumento de 3,8%). Durante 2010 a AC Húngara desenvolveu 187,4 mil acções de recolha de dados e controlos do cumprimento de obrigações fiscais específicas (APEH, 2011: 10).

iv. Portugal

Quadro 6.5 Imposto apurado em falta pela AC Portuguesa no âmbito das auditorias efectuadas no período 2005-2010

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
N.º de Acções	117.342	132.486	127.841	137.886	143.234	113.739

Fonte: Dados retirados de Ministério (2011: 16).

No período de 2005 a 2010, a AC Portuguesa efectuou, por ano, em média, 128.755 acções de controlo. Tendo, durante este período, obtido o valor médio de 4.458 M€ nas correcções efectuadas às bases tributáveis declaradas pelos contribuintes. Nos últimos anos este valor tem sido substancialmente superior, com as correcções nos exercícios de 2009 e 2010 a ascenderem a 6.823M€ e 5.640 M€, respectivamente.

Destas, no período 2005 a 2010, o peso das regularizações voluntárias situou-se nos 30%. Em 2010 esse valor ascendeu a 43% (Ministério, 2011: 16). Relativamente ao imposto detectado em falta, o valor médio corrigido pelos serviços de auditoria ascendeu a 930 M€ por ano, com um valor máximo de 1.244 M€ em 2009 e um mínimo de 724 M€ em 2005. Das correcções efectuadas ao imposto em falta, 24% foram objecto de correcção voluntária por parte dos contribuintes (ibid.).

v. Conclusão

O volume de imposto apurado elevado, assim como um número elevado de auditorias efectuadas, é desencorajador para o Grupo na selecção da localização do contribuinte principal. Face ao exposto no Quadro 6.6, a Hungria seria o EM menos atraente para a localização da holding; e em sentido inverso teríamos a Eslováquia.

Quadro 6.6 Mapa agregado dos três Estados-Membros com informação das auditorias, e respectivo imposto apurado em falta, relativos ao exercício de 2009²¹⁴

	Eslováquia	Hungria ²¹⁵	Portugal
Imposto apurado (Milhões Euros)	435,5	1.638,9	1.244
Número de auditorias efectuadas	19.280 ²¹⁶	280.600	143.234
N.º de auditores	1.643 ²¹⁷	5.565	1.884
Eficácia de auditoria ²¹⁸	59,5% ²¹⁹	95,5% ²²⁰	- ²²¹
PIB Nacional (Milhões de euros)	62.795,2	94.752,1	168.503,6
<u>Volume Correções</u> PIB	6,9‰	17,3‰	7,3‰

Fonte: Adaptado dos Quadros 6.1 a 6.5.

²¹⁴ Estes dados permitem que se obtenha uma ideia geral sobre a eficácia dos diferentes serviços de auditoria mas são pouco ricos ao se procurar estabelecer ligações mais directas, já que: se referem a todos os impostos, os quais diferem muito em número e estrutura de EM para EM; e mesmo os que são semelhantes, como o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (*corporate tax*), diferem nas suas regras e nas suas taxas.

²¹⁵ Na conversão para Euros foi utilizada a taxa de câmbio do dia 31-12-2009, apresentada pelo Banco de Portugal, e que poderá ser consultada através de aplicação disponível em: <http://www.bportugal.pt/pt-PT/Estatisticas/Dominios%20Estatisticos/EstatisticasCambiais/Paginas/Taxasdereferenciadiarias.aspx>. Para o efeito, o valor apresentado foi calculado dividindo o montante de 25.622.866 Milhões de florentins húngaros por 270,42.

²¹⁶ Este número não inclui procedimentos de controlo.

²¹⁷ Dos 1699 funcionários com funções na auditoria, investigação e outras verificações (cfr. Quadro 6.2), apenas 1643 efectuaram auditorias (Deloitte, 2010: 6).

²¹⁸ A eficácia de auditoria é a percentagem de auditorias das quais resultaram correções, em relação ao total de auditorias efectuadas.

²¹⁹ Informação disponível em Deloitte (2010: 6).

²²⁰ Informação disponível em APEH (2011: 14).

²²¹ Não foi possível encontrar este valor para o exercício de 2009, mas há referência que «é muito importante que os inspectores sejam direccionados para os contribuintes que apresentam uma maior probabilidade de correcção à matéria colectável e ao imposto devido ao Estado» (Ministério, 2011: 42).

6.4.2. Quadro internacional

Conforme já exposto²²², é desigual a experiência das diversas autoridades competentes num diversos países da UE com os mecanismos de cooperação internacional disponíveis em matéria fiscal.

Uma das apostas da AC Húngara era, em 2008, alargar as suas relações internacionais (APEH, 2008: 93):

- A autoridade tributária participa activamente, e de uma forma eficaz, nos trabalhos das organizações internacionais (IOTA, OCDE, etc.);
- Promove o reforço da cooperação bilateral e multilateral com os EM, procurando monitorar a actividade das entidades que desenvolvem transacções transfronteiriças.

Com a publicação do seu novo Código do Procedimento Tributário a Eslováquia passa ainda a prever a possibilidade de efectuar auditorias a não residentes no seu Estado de residência, desde que essa entidade obtenha rendimentos tributáveis na Eslováquia.

Portugal pretende promover o reforço dos mecanismos de troca de informações e da rede de novas Convenções para Evitar a Dupla Tributação; e a intensificação do controlo da administração tributária sobre as transferências bancárias de fundos para paraísos fiscais. Pretende assim «criar as condições para um combate mais eficaz às práticas de ocultação de rendimentos não declaradas à administração tributária e aduaneira» (Ministério, 2011: 52).

²²² Ver secção 4.3.

6.4.2.1 Utilização dos mecanismos de troca de informação

i. Apresentação

As autoridades fiscais têm vindo, progressivamente, a utilizar cada vez mais entre si os mecanismos de troca de informação em matérias fiscais de que dispõem. Para o efeito, utilizam preferencialmente a Directiva do Conselho 77/799/CEE e as Convenções para evitar a Dupla Tributação (CDT)²²³.

Os procedimentos de troca de informação existentes podem tomar a seguinte natureza:

- **Troca espontânea.** Se no decurso duma auditoria fiscal o auditor obter informação que lhe parece poder ter influência na tributação de outro Estado, pode promover o seu envio, sem qualquer requerimento do outro Estado. A troca espontânea, no âmbito da tributação directa, é desenvolvida ao abrigo do artigo 4.º da Directiva do Conselho 77/799/CEE e do artigo 26.º das CDT;
- **Troca automática.** Outra forma de intercâmbio de informação estabelecida na Directiva do Conselho 77/799/CEE é a troca automática, o qual também não é precedido de qualquer pedido prévio de informação, mas sobre a qual já se encontra previamente definido o âmbito²²⁴;
- **Troca a pedido.** Este último procedimento permite a um EM solicitar determinada informação a outro EM. Cabendo a este último efectuar as diligências necessárias para obter a informação solicitada.

A tendência para utilizar mais e melhor estes mecanismos tem levado a UE a torná-los mais acessíveis, sendo crescente a regulamentação sobre esta área.

²²³ As CDT são também conhecidas genericamente por Acordos sobre a prevenção da Dupla Tributação (ADT), e talvez este seja um termo mais adequado dada a sua importância, mas como refere Alberto Xavier (2007: 97), o termo convenções internacionais é utilizado na Constituição portuguesa «para abranger tanto os tratados solenes quanto os acordos em forma simplificada». Por regra será usado termo a expressão Convenção para evitar a Dupla Tributação Internacional (CDT).

²²⁴ As suas regras encontram-se definidas no Regulamento (CE) 1925/2004, o qual detalha as regras necessárias ao cumprimento do disposto no Regulamento (CE) 1798/2003.

ii. Eslováquia

A AC Eslovaca processou 3.493 requerimentos de informação em 2009, relativamente à troca de informação fiscal internacional.

Daquele número, 297 requerimentos foram relativos à troca de informação na área da tributação directa. Este número representa um aumento de 91 processos relativamente ao ano anterior (TDSR, 2010: 17).

Um dos instrumentos que a AC Eslovaca utiliza com mais frequência, para a troca de informação fiscal na área de impostos directos, é a CDT. Actualmente, a Eslováquia tem 56 CDT.

iii. Hungria

A troca de informação fiscal internacional é realizada de forma centralizada na AC Húngara, nomeadamente através do seu *Central Liaison Office* (CLO). Sem intermediação do CLO a informação obtida numa troca de informação internacional não é considerada oficial.

A AC tem técnicos nas Direcções Regionais, assim como na Unidade de Grandes Contribuintes, que servem de contacto com o CLO e apoiam-no na gestão de todo o processo troca de informação.

A República Húngara já tinha concluído em finais de 2008, 63 CDT, nomeadamente com todos os EM (APEH: 2008: 87). No entanto, quando precisa de obter alguma informação no âmbito da tributação directa, prefere fazê-lo com referência à Directiva, e só usar a CDT quando se mostrar realmente necessário (ibid.).

Quadro 6.7 Volume de troca de informação da Hungria relativa aos impostos directos

Ano	Número de pedidos enviados	Número de pedidos recebidos
2004	23	15
2005	48	33
2006	58	57
2007	235 ²²⁵	45
2008 ²²⁶	127	19

Fonte: Adaptado de APEH (2008: 87-88)

A AC Húngara até Julho de 2008, enviava os seus pedidos de troca de informação por correio, mas actualmente já envia parte por correio electrónico, via o sistema CCN Mail. Nem todos os pedidos podem ser efectuados assim, por só outros 10 EM estarem preparados para receber correio electrónico por esta via. No entanto, há a perspectiva de este vir a ser um procedimento comum a todas as AC da UE (APEH, 2008: 88).

A AC Húngara recebe imensa informação através do mecanismo automático de troca de informação. Esta respeita, principalmente, a rendimentos obtidos no estrangeiro por contribuintes húngaros singulares, sendo que esta informação tanto tem origem na Directiva 77/799/CEE como nas CDT.

Quanto à troca de informação espontânea, é raramente utilizada pela AC Húngara, provavelmente por não ser um mecanismo muito conhecido dos auditores húngaros (APEH, 2008:90).

²²⁵ O exercício de 2007 apresenta um elevado aumento em relação aos anteriores. Tal se deve a um projecto pontual de auditorias aos acréscimos de riqueza. Neste âmbito foram desenvolvidos cerca de 10.000 procedimentos de controlo do rendimento das pessoas singulares em função do seu nível de vida, tendo havido necessidade de controlar com outros países as explicações apresentadas pelos contribuintes.

²²⁶ Dados disponíveis até 2008-10-28.

iv. Portugal

Portugal tem em vigor 65 CDT, 56 das quais já em vigor²²⁷.

Em 2010 a AC Portuguesa, no âmbito do Regulamento (CE) n.º 1798/2003, solicitou a outros EM cerca de 460 pedidos de informação relativos ao IVA, tendo lhe sido solicitado mais de 350 (DGCI, 2011: 95). A troca de informação espontânea parece ter sido residual.

A AC Portuguesa considera que dado o elevado risco das operações com não residentes e a utilização de paraísos fiscais (Ministério, 2011: 39), é de incrementar a cooperação com as administrações tributárias dos outros Estados tornando-a mais eficiente e efectiva (ibid.: 40).

v. Conclusão

O Grupo prefere uma autoridade fiscal principal com pouca tradição na utilização destes mecanismos, mas as autoridades competentes dos três EM apresentam tradições muito semelhantes, pelo que esta área não será tida em consideração na localização da *holding*.

²²⁷ Dados disponíveis em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/ [Consultado em 2012-09-27, às 16:39]

6.4.2.2 Auditorias intra-comunitárias

i. Apresentação

A crescente internacionalização das economias faz das auditorias multilaterais, não só importantes mas sim, inevitáveis.

Através dos mecanismos existentes, os serviços de auditoria dos EM podem promover uma colaboração que vai além da mera troca de informações. Estas auditorias intra-comunitárias podem assumir dois modelos principais:

- Os controlos multilaterais (CML) ou auditorias simultâneas, consistem no acordo estabelecido entre dois ou mais EM em auditar simultaneamente, cada um deles no respectivo território, a situação fiscal de uma ou de mais pessoas, que se revista de interesse comum ou complementar, com vista à troca de informações obtidas deste modo;
- Nas auditorias no estrangeiro, um auditor dum EM é autorizado a se deslocar a outro para assistir a determinada parte duma auditoria.

Actualmente, os EM não desenvolvem auditorias em que os auditores dum EM se possam deslocar a outro e, aí, efectuarem autonomamente os procedimentos de auditoria.

ii. Eslováquia

A Eslováquia refere ter mecanismos para efectuar auditorias com a presença de auditores de outros EM, mas não tem experiência na sua prossecução, porém, acrescenta haver potencialidades para a sua utilização. (TDSR, 2007: 58). Tem, no entanto, desenvolvido auditorias fiscais simultâneas com outros EM (ibid.: 58-59).

Em 2009 foi lançado um projecto-piloto de cooperação transfronteiriça directa com a República Checa no âmbito da tributação directa (TDSR, 2010: 18).

A AC Eslovaca coopera directamente, fundamentada em acordos bilaterais, com as AC da República Checa, Francesa e Húngara. Em 2009 foram assinados dois novos acordos semelhantes com as autoridades competentes da Eslovénia e da Áustria.

A cooperação bilateral consubstancia-se em visitas de trabalho e seminários, que são organizados mutuamente e visam melhorar a eficácia das autoridades tributárias, a troca de experiências e das boas práticas.

A cooperação mais próxima tem sido sempre com a AC da República Checa, por força do Tratado de Cooperação Mútua assinado em 2003. Em 2009, os dois EM assinaram o Memorando sobre Cooperação Administrativa Mútua, que devem contribuir para uma cooperação ainda mais estreita na troca de informação directa.

A AC Eslovaca desenvolve ainda uma colaboração muito estreita em termos de cooperação internacional com as AC da República Checa, Austríaca e Eslovena, através de encontros multilaterais regulares dos seus directores²²⁸.

iii. Hungria

A Hungria não apresenta informação sobre auditorias realizadas noutros EM, nem parece ter tido auditores estrangeiros a acompanhar auditorias no seu território.

Relativamente aos CML, a AC Húngara tem desenvolvido este mecanismo desde 2008, e considera-o melhor que a troca de informação tradicional, por ser mais rápida do que com o uso dos formulários SCAC (*Standard Committee for Administrative Cooperation*), e pelo volume de informação trocada ser maior. A AC Húngara refere ainda a vantagem que pode advir das relações que se estabelecem durante estes controlos (APEH, 2008: 90).

²²⁸ Em 2009 realizaram-se dois destes encontros: um primeiro, em Março, subordinado ao tema **Evasão Fiscal e como pode a cooperação internacional ajudar o combate à fraude fiscal**. O segundo, em Novembro, sob o tema **Fortalecer a cooperação administrativa mútua no âmbito das auditorias fiscais conjuntas**.

iv. Portugal

Em Portugal as auditorias transfronteiriças ainda não são realizadas, sendo que um auditor estrangeiro não pode, em nenhuma circunstância, desenvolver a sua actividade, nem mesmo em conjunto com os auditores da AC Portuguesa. De resto, nem as auditorias simultâneas têm sido consideradas (Palminha, 2007: 62).

v. Conclusão

A administração prefere uma AFP com pouca tradição na utilização destes mecanismos.

Todos os EM apresentados mostram ter pouca experiência em auditorias internacionais. A Hungria e Eslováquia apresentam alguma experiência com controlos multilaterais (CML), efectuados no âmbito do Regulamento 1798/2003, conforme referido na secção 4.3, e se pode confirmar no anexo 4 (OCDE, 2010: 21-22).

Portugal parece não indiciar qualquer experiência, nem perspectivas de alterar isso. No entanto, há que referir que a informação obtida é de 2007, e de que em 2007 as outras AC também ainda estavam a dar os primeiros passos com este mecanismo.

Mas com a informação obtida é claro uma propensão menor da AC Portuguesa para desenvolver auditorias intra-comunitárias.

7. Conclusões

1. A proposta de Directiva relativa a uma Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS) apresentada pela CE, e aprovada pelo PE, pretende, principalmente, promover o bom funcionamento do mercado único.

Para atingir os objectivos a que se propõe, a Directiva MCCCIS assenta: num sistema comum de regras fiscais relativas ao imposto sobre o rendimento das sociedades; na consolidação fiscal da matéria tributável; num sistema de balcão único; e, depois da matéria consolidada do grupo ter sido recolhida pela AFP, na distribuição pelos diferentes EM onde o grupo desenvolve actividade com base numa chave de repartição.

2. A Directiva MCCCIS consagra igualmente regras processuais relativas à sua administração, onde consagra regras para: as declarações fiscais; os pareceres; a comunicação entre os EM; uma cláusula de sigilo; os meios de recurso e as auditorias.

A CE optou por um sistema *soft* de balcão único para as auditorias, que se presumem vir a ser desenvolvidas pelos serviços de auditoria das autoridades competentes dos contribuintes residentes. Este sistema promove uma grande cooperação entre as diversas AC, a qual gira sempre na órbita da AFP.

3. O sistema de balcão único desenvolvido para as auditorias repercute-se em problemas novos para os EM que, ao não serem harmonizados, poderão consubstanciar diferenças tão relevantes que acabem por promover *audit shopping*. Procedimento que, no contexto da MCCCIS, se consubstancia na selecção da residência do CP dum grupo pan-europeu, com o único intuito de escolher a AFP, e concomitantemente os serviços de auditoria que irão gerir as auditorias de todo o grupo.

3.1. A localização do CP num EM que tenha reduzida ponderação nos factores de alocação da CR tornará aquele grupo de interesse residual para a AFP, e conseqüentemente haverá um risco acrescido de não promover o lançamento de auditorias no âmbito da MCCCIS. EM menos propensos a lançar auditorias da MCCCIS serão mais propícios à localização do CP.

A ausência de qualquer provisão para o lançamento de auditorias, associada às necessidades actuais de alguns EM gerarem receitas imediatas para fazer face aos seus défices, não é compatível com o princípio de solidariedade inerente à MCCCIS, o que cria um espaço permeável ao *audit shopping*.

3.2. A incumbência da AFP acompanhar a globalidade dos trabalhos de auditoria às sociedades do perímetro de consolidação dos seus CP, parece ser um fardo demasiado pesado para muitas AC, pelo que as menos eficientes serão propensas a atrair a instalação do CP.

Consideramos que podia haver uma provisão de apoio aos EM que possam vir a ser alvo de *audit shopping*. Assim, poderia ser prevista uma cláusula de segurança que perante um aumento considerável de contribuintes a auditar por determinado EM pudesse accionar um apoio automático.

3.3. Consideramos que a existência de um procedimento comum de auditoria, assente em normas de auditoria geralmente aceites, pode ser uma chave para a simplificação do sistema.

3.4. Seria desejável promover um quadro legal e administrativo que eliminasse as desigualdades de interpretação sobre a Directiva MCCCIS, já que se não houver um mecanismo para encontrar uma solução comum no caso de diferentes interpretações a coerência do sistema pode se desagregar.

Consideramos a criação do Fórum sobre a MCCCIS uma solução mais onerosa, e inevitavelmente mais pesada, que manter a emissão dos pareceres nos diferentes EM, no entanto parece-nos mais desejável, pois tanto promove a harmonização como afasta o *audit shopping*.

3.5. A introdução na Directiva da provisão que estabelece o limite máximo de três anos para se poder efectuar as auditorias, parece-nos bastante razoável, é um prazo próximo da maioria dos EM e afasta a consideração deste prazo como critério de *audit shopping*.

4. Da análise dos dados da aplicação prática resulta que, meramente pela comparação de três EM, podemos concluir pela existência de diferenças substanciais que podem promover *audit shopping*:

- Portugal tem um peso relativo dos serviços de auditoria muito baixo, tanto em relação aos outros dois EM, como em relação à média da UE;
- A Eslováquia tem um limite temporal para efectuar auditorias muito superior aos outros EM;
- A Hungria parece apurar nas suas auditorias um volume de imposto em falta superior aos outros EM, assim como atingir uma maior eficácia fiscal.

Da análise relativa aos dados de cooperação intra-comunitária, conclui-se haver uma generalizada utilização reduzida dos sistemas de cooperação existentes.

5. Pensamos com este trabalho, ter conseguido sintetizar e acumular algo ao conhecimento sobre as auditorias a conduzir no âmbito da Directiva MCCCIS.

Pelo que nos restam algumas notas críticas finais.

O equilíbrio encontrado nas auditorias entre: um conceito *soft* de balcão único, sob condução da autoridade fiscal principal; mas com as auditorias a serem conduzidas pelas respectivas autoridades competentes; parece-nos ser um modelo menos oneroso e, curiosamente, menos propício ao *audit shopping*.

Será, porventura, um sistema menos eficaz e mais burocrático; mas com margem para crescer com a MCCCIS, à medida que a UE for harmonizando procedimentos, quer através de regulamentos no âmbito da Directiva, quer através do impulso que vier a ser dado às autoridades fiscais menos preparadas.

No entanto, parece-nos demasiado *wishful thinking* esperar que os EM, para mais sob pressão dos mercados e a precisar de gerar receitas, aloquem às auditorias da MCCCIS recursos que lhe são urgentes nas suas auditorias caseiras. Existe, portanto, um potencial de fuga de receita fiscal que terá de ser acompanhado pela UE.

Por fim, se as diferenças forem consideradas de igual forma por muitos grupos pode estrangular autoridades competentes de dimensão mais reduzida. Em sentido contrário, a capacidade de atrair a localização do contribuinte principal irá gerar empregos altamente especializados, nomeadamente: revisores oficiais de contas, técnicos oficiais de contas, e consultores fiscais.

6. A elaboração desta dissertação, por versar uma matéria muito recente, teve necessidade de ser abrangente mas, também por isso, gere amplo espaço para futura investigação.

Desde logo, quer a investigação se faça via Contabilidade, ou via Fiscalidade, seria de interesse estudar a transposição das contas elaboradas de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística para a matéria colectável apurada de acordo com as regras da Directiva MCCCIS.

Ainda no âmbito da fiscalidade, a investigação podia ser dirigida no sentido de determinar o diferente impacto fiscal entre as opções MCCCIS e CIRC, e como o impacto das duas opções se faz sentir de diferente modo em função das características dos grupos.

Por outro lado, pensamos que um dos meios que podem atenuar as diferenças entre os serviços de auditoria é promover um procedimento comum de auditoria, assente em normas de auditoria geralmente aceites. Assim, a última proposta de investigação seria o desenvolvimento de uma metodologia comum de auditoria para utilizar no âmbito da MCCCIS. Esta podia estruturar alguns mecanismos já existentes, teria de incorporar os mecanismos de troca de informação institucionais, e podia promover a harmonização do SAF-T (*standard audit file for tax purposes*).

Referências Bibliográficas

- ADAMCZYK, Lucasz – The Sources of EC Law Relevant for Direct Taxation. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Introduction to European Tax Law: Direct Taxation**. Reino Unido: Spiramus Press, 2008. ISBN 190-490-586-8. pp. 11-33.
- AGÚNDEZ-GARCIA, Ana – **The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base from Multi-Jurisdictional Corporate Income Taxation: A Review of Issues and Options**. Working paper No 9. Outubro 2006.
- ALBIN, Tiiu – **Commission Proposes a Directive on Common Consolidated Tax Base (CCCTB)**. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 4, Número 2 (2011). pp. 92-112.
- ANDERSSON, Krister – **A Common Consolidated Corporate Tax Base in Europe – A Way of Reducing Tax Uncertainty**. [Em linha] (2004) [Consult. 26 Fev. 2012] Disponível em: <http://www.snee.org/filer/papers/304.pdf>.
- ANDERSSON, Krister – Taxable Corporate Income: II. An optional and competitive CCCTB – A comprehensive approach to reach the Lisbon objectives. In SCHÖN, Wolfgang; SCHREIBER, Ulrich & SPENGLER, Christoph (eds.) - **A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe**. Alemanha: Springer, 2008. ISBN 354-079-483-7. pp. 94-100.
- ANTUNES, José A. Engrácia – **Os Grupos de Sociedades**. 2ª Edição revista e actualizada, Coimbra: Almedina, 2002. ISBN 972-401-629-0.
- APEH - Hungarian Tax and Financial Control Administration – **Tax Auditing in Hungary**. Hungria. 2008.
- APEH - Hungarian Tax and Financial Control Administration – **Bulletin 2010**. Hungria. 2011.
- BAPTISTA DA COSTA, Carlos – **Auditoria Financeira – Teoria & Prática**. 9ª Edição. Portugal: Rei dos Livros, 2010. ISBN 978-989-8305-11-4.
- BAYONA-GIMÉNEZ, Juan José – Tax Audit, In LANG, Michael [et al.] eds. – **Common Consolidated Corporate Tax Base**. International Tax Law Volume 53. Linde, 2008. ISBN 978-3-7073-1306-2. pp. 1005-1027.
- BLÁHOVÁ, Renáta & JAKUBEC, Martin – Slovakia, in LANG, Michael [et al.] eds. – **Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law**. Holanda: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 904-113-376-2. pp. 565-589.
- BUSINESSEUROPE Task Force on CCCTB – **Comments on document CCCTB\WP\061**. [Em linha] 2007. [Consult. 26 Fev. 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/unicecomments_wp061.pdf
- CEF – **Directiva da Poupança**. Centro de Estudos Fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 199 (2006).

- CERIONI, Luca – The Shaping of the Tax Audits Regime in the new Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) legislation: Proposed Solutions for Substantives and Procedural Provisions. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Common Consolidated Corporate Tax Base**. International Tax Law Volume 53. Linde, 2008. ISBN 978-3-7073-1306-2. pp. 957-1003.
- CLINE, Robert et al. – **Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union**. Ernst & Young [Em linha] (2010) [Consult. 13 Maio 2012]. Disponível em: <http://taxpolicy.gov.ie/wp-content/uploads/2011/06/EY-Report-CCCTB-for-Commissioner-Semeta-4-Jan-2011.pdf>.
- CLINE, Robert et al. – European Commission and the CCCTB. Hard work ahead. **In The Policy and Controversy Briefing**. Issue 6, pp. 40-43. Ernst & Young [Em linha] (2011) [Consult. 11 Mar. 2012]. Disponível em: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TPC6_4FEB11_low-res/\\$File/TPC6_4FEB11_low-res.Pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TPC6_4FEB11_low-res/$File/TPC6_4FEB11_low-res.Pdf).
- COMISSÃO Europeia – **COM(2001) 260 final. A política fiscal da União Europeia - prioridades para os próximos anos**. [Em linha] (2001a) [Consult. 29 Abr. 2012]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0260:FIN:PT:PDF>.
- COMISSÃO Europeia – **COM(2001) 582 final. 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**. [Em linha] (2001b) [Consult. 27 Fev. 2012]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:PT:PDF>.
- COMISSÃO Europeia – **SEC(2001) 1681. Company Taxation in the Internal Market**. [Em linha] (2001c) [Consult. 29 Abr. 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf.
- COMISSÃO Europeia – **COM(2003) 726 final. Um Mercado Interno sem obstáculos em matéria de fiscalidade das empresas - realizações, iniciativas em curso e desafios a ultrapassar**. [Em linha] (2003) [Consult. 29 Abr. 2012]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:PT:PDF>.
- COMISSÃO Europeia – **Taxation Papers 3/2004: European Tax Survey**. [Em linha] (2004) [Consult. 19 Abril 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_survey.pdf.
- COMISSÃO Europeia – **EC Law and Tax Treaties. Working document**. [Em linha] (2005) [Consult. 12 Maio 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/eclawtaxtreaties_en.pdf.
- COMISSÃO Europeia – **CCCTB\WP\030. Administrative and legal framework / questionnaire Meeting to be held on Thursday 9 March 2006** [Em linha] (2006a) [Consult. 29 Abr. 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp030_admframework_en.pdf.

- COMISSÃO Europeia – **COM(2006) 157 final. Execução do programa comunitário de Lisboa: Progressos realizados e acção futura para uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)** [Em linha] (2006b) [Consult. 29 Abr. 2012] Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0157:FIN:PT:PDF>.
- COMISSÃO Europeia – **CCCTB\WP\036. Points for discussion on 'Administrative and Legal Framework' Meeting to be held on Thursday 1 June 2006** [Em linha] (2006c) [Consult. 29 Abr. 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp036discus_admin_framework_en.pdf.
- COMISSÃO Europeia – **CCCTB\WP\046. Progress to date and future plans for the CCCTB** [Em linha] (2006d) [Consult. 7 Maio 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp46_progress_future_en.pdf.
- COMISSÃO Europeia – **COM(2007) 223 final. 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 matérias colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)**. [Em linha] (2007a) [Consult. 26 Fev. 2012] Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0223:FIN:PT:HTML>.
- COMISSÃO Europeia – **CCCTB\WP\057. CCCTB: possible elements of a technical outline. Meeting to be held on Thursday 27 and Friday 28 September 2007** [Em linha] (2007b) [Consult. 29 Abr. 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp057_en.pdf.
- COMISSÃO Europeia – **CCCTB\WP\060. CCCTB: possible elements of the sharing mechanism. Meeting to be held on 10, 11 and 12 December 2007** [Em linha] (2007c) [Consult. 31 Ago. 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp060_en.pdf.
- COMISSÃO Europeia – **CCCTB\WP\061. CCCTB: possible elements of the administrative framework. Meeting to be held on 10, 11, 12 December 2007** [Em linha] (2007d) [Consult. 29 Abr. 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp061_en.pdf.
- COMISSÃO Europeia – **Multilateral Control Guide for Auditors**. Bruxelas. 2008.
- COMISSÃO Europeia – **COM(2010) 2020 final. Communication from the Commission. Europe 2020. A strategy for smart, sustainable and inclusive growth**. [Em linha] (2010) [Consult. 27 Fev. 2012] Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:EN:PDF>.
- COMISSÃO Europeia – **COM(2011) 121 final. Proposta de Directiva do Conselho relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)**. [Em linha] (2011a) [Consult. 27 Fev. 2012] Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:PT:PDF>.

- COMISSÃO Europeia – **SEC(2011) 315 final. Impact Assessment. Accompanying document to the Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).** [Em linha] (2011b) [Consult. 27 Fev. 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/governance/impact/ia_carried_out/docs/ia_2011/sec_2011_0315_en.pdf.
- COMISSÃO Europeia – **SEC(2011) 316 final. Summary of the Impact Assessment. Accompanying document to the Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).** [Em linha] (2011c) [Consult. 27 Fev. 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/governance/impact/ia_carried_out/docs/ia_2011/sec_2011_0316_en.pdf.
- COMISSÃO Europeia – **Report of the Reflection Group on the Future of EU Company Law** [Em linha] (2011d) [Consult. 13 Maio 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/reflectiongroup_report_en.pdf.
- COMISSÃO Europeia – **Multilateral Control Management Guide.** Versão 3.2. Bruxelas. 2012.
- COMITÉ Européen des Assurances - **CEA position on the Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation.** [Em linha] Bruxelas, Bélgica. Setembro 2007 [Consult. 26 Fev. 2012] Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/cea_position_delineation.pdf.
- COMITÉ Económico e Social Europeu – **Parecer sobre Proposta de directiva do Conselho relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS).** Jornal Oficial da União Europeia 2012/C 54/10 (Fevereiro 2012). Bruxelas, Bélgica, pp. 65-69.
- COMUNIDADE EUROPEIA – **Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002 relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade.** Jornal Oficial das Comunidades Europeias. L 243/1-4. 11.9.2002
- CONSELHO Europeu – **Conclusões da Presidência Conselho Europeu de Lisboa. 23-24 de Março de 2000.** [Em linha] Lisboa, 2000 [Consult. 13 Maio 2012] Disponível em: http://www.unic.pt/images/stories/publicacoes2/Concl_Presid_C_Europeu_Lisboa.pdf.
- CONVENÇÃO Nórdica – **Nordic Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.** 1989.
- CONVENÇÃO Nórdica – **Guidelines for Inter-Nordic Simultaneous Audits.** 2005.
- CORDEIRO, A. Menezes – **Direito Europeu das Sociedades.** Coimbra: Almedina, 2005.
- CORREIA, Miguel J. A. Pupo. – **Direito Comercial.** 11ª edição. Lisboa: Ediforum, 2009.
- CZAKERT, Ernst – **Administrative issues and CCCTB.** EC Tax Review 4, Volume 17 (2008). pp. 169-172.

- DEÁK, Dániel & KOLOZS, Borbála – Hungary. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law**. Holanda: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 904-113-376-2. pp. 303-353.
- DECRETO-LEI n.º 398/98 - **Lei Geral Tributária (LGT)**. D.R. Série I-A. 290 (1998-12-17) 6872-6892.
- DECRETO-LEI n.º 413/98 - **Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT)**. D.R. Série I-A. 301 (1998-12-31) 7306-7315.
- DECRETO-LEI n.º 433/99 - **Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)**. D.R. SÉRIE I-A. 250 (1999-10-26) 7170-7215.
- DECRETO-LEI n.º 159/2009 – **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)**. D.R. Série I. 133 (2009-07-13) 4384-4448
- DELOITTE – **Slovakia - Tax Authority Audit Survey Results 2010**. Eslováquia. 2010.
- DESAI, Mihir A. & HINES JR., James R. – **Economics Foundations of International Tax Rules**. Washington: American Tax Policy Institute, 2003.
- DGCI – **Relatório de Actividades de 2010**. Direcção-Geral dos Impostos. Ministério das Finanças. Portugal. 2011.
- DIEMER, Rolf & NEALE, Thomas – **The European Union’s Longer-term plans for introducing a common consolidated tax base for the EU-wide activities of companies**. Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 89b, Subject II, Group taxation. Holanda: IFA (2004). pp. 69-96.
- DOURADO, Ana Paula – **A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia**. Centro de Estudos Fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 175 (1996).
- DOURADO, Ana Paula – A Proposta de Directiva de Tributação da Poupança numa perspectiva de Direito Tributário Internacional. In **Colóquio: Os Efeitos da Globalização na Tributação do Rendimento e da Despesa**. Centro de Estudos Fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 188 (2000) pp. 291-337.
- DOURADO, Ana Paula – **Lições de Direito Fiscal Europeu. Tributação Directa**. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. ISBN 972-32-1783-4.
- DRÜEN, Klaus-Dieter – Tax Audits of Multinational Enterprises – Challenges and Chances in the Era of a Common Consolidated Corporate Tax Base, In LANG, Michael [et al.] eds. – **Common Consolidated Corporate Tax Base**. International Tax Law Volume 53. Linde, 2008. ISBN 978-3-7073-1306-2. pp. 1029-1045.
- DRÜEN, Klaus-Dieter & DRESSEN, Daniel – Germany. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law**. Holanda: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 904-113-376-2. pp. 265-301.
- EIJSDEN, Arjo van; KILLMANN, Bernd-Roland; MEUSSEN, Gerard T. K. – General Part. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law**. Holanda: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 904-113-376-2. pp. 1-48.
- EIJSDEN, Arjo van & MEUSSEN, Gerard T. K. – Netherlands. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law**. Holanda: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 904-113-376-2. pp. 427-467.

- EIJSDEN-FASTRÉ, F.G. van – **Tax Auditing in Latvia**. Letónia. 2004.
- EVANS, Chris – **Counting the Costs of Taxation: An Exploration of Recent Developments**. London School of Economics Capital Markets seminar series, Financial Markets Group (2006).
- EVANS, Chris – Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community**. Holanda: Wolters Kluwer, 2008. ISBN 904-112-666-5. pp. 447-463.
- FAUSTINO, Manuel – **A Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS) – projecto de uniformização europeia em sede de tributação directa**. Revista TOC 91 (Outubro 2007), pp. 23-27.
- GAMMIE, Malcolm – Taxable Corporate Income – Common Structural Elements: III. Panel Statements. In SCHÖN, Wolfgang; SCHREIBER, Ulrich & SPENGLER, Christoph (eds.) - **A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe**. Alemanha: Springer, 2008. ISBN 354-079-483-7. pp. 101-103.
- HEIDENBAUR, Sabine – The Saving Directive. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Introduction to European Tax Law: Direct Taxation**. Reino Unido: Spiramus Press, 2008. ISBN 190-490-586-8. pp. 149-160.
- HERRERA, Pedro & MONTERO, Antonio – Supervisory Functions of European Institutions? In LANG, Michael [et al.] eds. – **Common Consolidated Corporate Tax Base**. International Tax Law Volume 53. Linde, 2008. ISBN 978-3-7073-1306-2. pp. 1069-1089.
- HEL-VAN DIJK, E.C.J.M. van der - **Intra-Community tax audit: a comparative survey of the legal guidelines for tax auditing and recommendations for enhanced cooperation in the 27 EU Member States**. Amsterdam: IBFD, 2011. ISBN 978-908-722-090-7.
- HOFSTÄTTER, Matthias & HOHENWARTER, Daniela – The Merger Directive. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Introduction to European Tax Law: Direct Taxation**. Reino Unido: Spiramus Press, 2008. ISBN 190-490-586-8. pp. 111-133.
- HRISTOV, Dimitar – The Interest and Royalty Directive. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Introduction to European Tax Law: Direct Taxation**. Reino Unido: Spiramus Press, 2008. ISBN 190-490-586-8. pp. 135-148.
- JIMÉNEZ, Adolfo Martín & CARRERO, José Manuel Calderón – Administrative Cooperation – Exchange of Information in the Context of the Common Consolidated Corporate Tax Base. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Common Consolidated Corporate Tax Base**. International Tax Law Volume 53. Linde, 2008. ISBN 978-3-7073-1306-2. pp. 887-924.
- KEIJZER, Theo – Administrative Aspects: II. Administrative Aspects of the CCCTB – a Business Perspective. In SCHÖN, Wolfgang; SCHREIBER, Ulrich & SPENGLER, Christoph (eds.) - **A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe**. Alemanha: Springer, 2008. ISBN 354-079-483-7. pp. 167-172.
- KLITZ, Henrik – Denmark. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law**. Holanda: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 904-113-376-2. pp. 157-186.

- KPMG – **The KPMG Guide to CCCTB**. (2011) [Em linha] Suíça. [Consult. 13 Maio 2012] Disponível em: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part2.pdf>.
- LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef & STARINGE, Claus (Editores) – **Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law**. Holanda: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 904-113-376-2.
- LOPES, Cidália Maria da Mota – **Quanto custa pagar Impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento**. Coimbra: Almedina, 2008. ISBN 978-972-40-3431-7.
- MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre – France. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law**. Holanda: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 904-113-376-2. pp. 241-264.
- MÁRQUEZ, Jesús Rodríguez & HERRERA, Pedro M. – Level of Coordination of Procedural Rules In LANG, Michael [et al.] eds. – **Common Consolidated Corporate Tax Base**. International Tax Law Volume 53. Linde, 2008. ISBN 978-3-7073-1306-2. pp. 1047-1067.
- MARTÍNEZ, Soares – **Direito Fiscal**. 7ª Edição. Coimbra: Almedina, 1993. ISBN 972-400-961-2.
- MATOS, Pedro Vidal – **Reverse Discrimination and Direct Taxation in the EU**. Fiscalidade 44, Outubro-Dezembro 2010, pp. 43-57. Instituto Superior de Gestão. Lisboa.
- MINISTÉRIO das Finanças – **Plano Estratégico de combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012-14**. Portugal. 2011.
- MINTZ, Jack – **Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance**. International Tax and Public Finance, 11 (2004), Kluwer Academic Publishers. Holanda, pp. 221-234.
- MINTZ, Jack – Consolidation, Allocation and International Aspects: II. Europe Slowly Lurches to a Common Consolidated Corporate Tax Base: Issue at Stake. In LANG, Michael [et al.] eds. – **A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe**. Alemanha: Springer, 2008. ISBN 354-079-483-7. pp. 128-138.
- NABAIS, José Casalta – **A Soberania Fiscal no Actual Quadro da Internacionalização, Integração e Globalização Económicas**. Revista Direito Público N.º 6 (Out-Nov-Dez/2004), pp. 69-93.
- NABAIS, José Casalta – **Estudos de Direito Fiscal: por um Estado Fiscal suportável, volume II**. Coimbra: Almedina, 2008. ISBN 972-40-3483-6.
- NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. 6ª Edição. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 972-404-377-7.
- OBERMAIR, Christine & WENINGER, Patrick – General Report. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community**. Holanda: Wolters Kluwer, 2008. ISBN 904-112-666-5 pp. 17-54.
- OCDE – **Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais**. Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 189 (2001).

- OCDE – **CIAT Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes. Module on conduction Tax Examination Abroad** [Em linha]. (2006a). [Consult. 27 Fev. 2012]. Disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/16/0/36648066.pdf>.
- OCDE – **Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches**. [Em linha]. (2006b). [Consult. 13 Maio 2012]. Disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/46/18/37589900.pdf>.
- OCDE - **Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património**. Centro de Estudos Fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206 (2008).
- OCDE – **Forum on Tax Administration – Joint Audit Report**. 2010.
- OCDE - **Tax Administratio in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)**. 2011a.
- OCDE - **The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters**. 2011b. ISBN 926-411-544-6.
- OCDE – **Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning**. 2011c. ISBN 978-92-64-11922-2.
- OSHIR, Laus – **Tax Auditing in Sweden**. 2008.
- PALMA, Clotilde Celorico – **Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2006. ISBN 972-402-876-7.
- PALMINHA, Ângela Costa – **Tax Auditing in Portugal**. 2007.
- PANAYI, Christiana HJI – **The Common Consolidated Corporate Tax Base and the UK Tax System**. The Institute for Fiscal Studies. TLRC Discussion Paper No. 9 (2011).
- PARLAMENTO Europeu – **P7_TA(2012)0135**. Estrasburgo. Abril 2012.
- PATERNO, Lisa & TÜCHLER, Nicole – Austria. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law**. Holanda: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 904-113-376-2. pp. 73-115.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – **Fiscalidade**. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 972-404-683-9.
- PEREIRA, Paula Rosado – **A Tributação das Sociedades na União Europeia. Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária**. Coimbra: Almedina, 2004. ISBN 972-402-082-2.
- PETUTSCHNIG, Matthias – **Sharing the Group Benefits of a Common Consolidated Corporate Tax Base within Corporate Groups**. [Em linha]. (2011). [Consult. 29 Abr. 2012]. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1831103.
- PIRES, Joaquim António R. – **Os Preços de Transferência**. Vida Económica, 2006. ISBN 972-788-171-8.
- PORTUGAL – **Memorando de entendimento sobra as condicionalidades de política económica**. Portugal. 2011.

- SANTOS, António Carlos dos – **Constrangimentos Internacionais ao Recurso a Medidas Fiscais para Melhorar a Competitividade**. Revista Fisco 109/110 (Setembro 2003), pp. 35-45.
- SANTOS, António Carlos dos – **A nova proposta de diretiva sobre a matéria coletável consolidada comum em sede de imposto sobre as sociedades**. Revista TOC 136 (Julho 2011), pp. 40-46.
- SCHILCHER, Michael – The Directive on the Mutual Assistance in the Assessment and in the Recovery of Tax Claims in the Field of Direct Taxation. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Introduction to European Tax Law: Direct Taxation**. Reino Unido: Spiramus Press, 2008. ISBN 190-490-586-8. pp. 161-174.
- SCHREIBER, Ulrich – Consolidation, Allocation and International Aspects: I. Evaluating the Common Consolidated Corporate Tax Base. In SCHÖN, Wolfgang; SCHREIBER, Ulrich & SPENGLER, Christoph (eds.) - **A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe**. Alemanha: Springer, 2008. ISBN 354-079-483-7. pp. 113-127.
- SEAF - Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – O Projecto da Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS). In **Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal**. 2009, pp. 314-335.
- SPENGLER, Christoph – Concept and Necessity of a Common Tax Base – an academic introduction. In SCHÖN, Wolfgang; SCHREIBER, Ulrich & SPENGLER, Christoph (eds.) - **A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe**. Alemanha: Springer, 2008. ISBN 354-079-483-7. pp. 1-47.
- SPENGLER, Christoph & MALKE, Christiane – Comprehensive Tax Base or Residual Reference to GAAP or Domestic Tax Law? In LANG, Michael [et al.] eds. – **Common Consolidated Corporate Tax Base**. International Tax Law Volume 53. Linde, 2008. ISBN 978-3-7073-1306-2. pp. 63-92.
- SPENGLER, Christoph & OESTREICHER, Andreas – **Common Corporate Tax Base in the EU. Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens**. ZEW Economic Studies 43. Alemanha: ZEW, 2012. ISBN 978-3-7908-2755-2.
- TDSR - Tax Directorate of the Slovak Republic – **Tax Auditing in Slovakia**. Eslováquia. 2007.
- TDSR - Tax Directorate of the Slovak Republic – **Annual Report 2009**. Eslováquia. 2010.
- TENORE, Mario – The Parent-Subsidiary Directive. In LANG, Michael [et al.] eds. – **Introduction to European Tax Law: Direct Taxation**. Reino Unido: Spiramus Press, 2008. ISBN 190-490-586-8. pp. 95-110.
- TERRA, Ben J. M. & WATTEL, Peter – **European Tax Law**. 5ª Edição. Holanda: Kluwer Law International, 2005. ISBN 978-90-411-2386-5.
- TERRA, Ben J. M. & WATTEL, Peter – **European Tax Law**. 6ª Edição. Holanda: Kluwer Law International, 2012. ISBN 978-90-411-3877-4.
- TING, Antony – **The Unthinkable Policy Option? Key Design Issues Under a System of Full Consolidation**. Canadian Tax Journal. Volume 59-3, 2012. pp. 421-462.

UNICE Task Force on CCCTB – **Comments on document CCCTB\WP\036** [Em linha] 2006. [Consult. 27 Fev. 2012]. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp036comments_en.pdf.

VASQUES, Sérgio – **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 972-404-643-3.

XAVIER, Alberto – **Direito Tributário Internacional**. 2ª Edição. Coimbra: Almedina. 2007 ISBN 972-403-048-7.

Anexos

Anexo 1 – Comparação das abordagens dos diversos projectos de harmonização societária (Diemer e Neale, 2004: 82-83).....	109
Anexo 2 – Prazos dos meios de recurso (Eijsden [et al.], 2010: 6).....	110
Anexo 3 – Pessoal das administrações tributárias	111
(OCDE, 2011a: 142-143)	
Anexo 4 – Experiência internacional dos serviços de auditoria	113
(OCDE, 2010: 21-22)	

Anexo 1 – Comparação das abordagens dos diversos projectos de harmonização societária (Diemer e Neale, 2004: 82-83)

Anexo 2 – Prazos dos meios de recurso (Eijsden [et al.], 2010: 6)

Anexo 3 – Pessoal das administrações tributárias

(OCDE, 2011a: 142-143)

Anexo 4 – Experiência internacional dos serviços de auditoria

(OCDE, 2010: 21-22)

