

MESTRADO
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE
SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

MICHELE ALEXANDRE DA SILVA

OUTUBRO - 2017

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE
SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

MICHELE ALEXANDRE DA SILVA

ORIENTAÇÃO:

PROFESSORA MARIA DOS PRAZERES LOUSA

OUTUBRO - 2017

Resumo

Aos grupos de sociedades é facultada a opção pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades. Trata-se de um regime específico de integração de resultados na esfera da sociedade dominante, por meio da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais individuais das sociedades que o integram.

Este trabalho visa analisar o RETGS nos seus aspetos essenciais, avaliando o impacto fiscal da tributação dos grupos com ou sem a opção do regime, evidenciando as vantagens e constrangimentos que sucedem dessa opção, com o intuito de saber se este regime é fiscalmente competitivo e se responde às necessidades das sociedades que optam pela sua aplicação.

Para tal, procedeu-se ao enquadramento dos grupos de sociedades na perspetiva societária, contabilística e fiscal, bem como a uma abordagem a nível europeu, através de uma análise comparativa com os regimes fiscais vigentes em Espanha e em França, e fazendo uma breve referência à Proposta da MCCCIS. A dissertação é completada com um exemplo prático com o qual se pretende calcular os resultados fiscais de um grupo de sociedades que tenha optado pela tributação do rendimento segundo este regime, com o intuito de avaliar o impacto nas contas do grupo se essa opção não tivesse sido tomada.

A partir dessa análise, foi possível concluir que a aplicação do RETGS contribui para uma significativa poupança fiscal, tornando-o um importante meio no planeamento fiscal dos grupos de sociedades. Porém, quando comparado com os regimes espanhol e francês, nota-se que o seu âmbito de aplicação é mais abrangente, mas fica aquém quanto a alguns aspetos, designadamente, em matéria de dedução de prejuízos fiscais.

Palavras-chave: Grupos de Sociedades, Grupo fiscal, RETGS

Abstract

Groups of companies are entitled to opt for the Special Regime for Taxation of Groups of Companies. It is a specific regime for the integration of profits into the class of the dominant company by means of the algebraic sum of the taxable profits and the individual tax losses of the companies belonging to it.

This paper aims at analyzing RETGS in its essential aspects, evaluating the tax impact of the taxation of groups with or without the option of the regime, showing the advantages and constraints that follow this option, to understand if this regime is competitive and responds to the needs of the companies that choose to apply it.

To this end, group of companies was framed in the corporate, accounting and tax perspective, and the subject was also approached at European level, through a comparative analysis of the tax systems in Spain and France and a brief reference of the CCCTB proposal. The dissertation is completed with a practical example with which one intends to calculate the fiscal results of a group of companies that have opted for the taxation of income under this scheme, to evaluate the impact on the group's accounts in case this option had not been taken.

From this analysis, it was possible to conclude that the application of the RETGS contributes to a significant tax saving, making it an important means in the fiscal planning of the groups of companies. However, when compared with the Spanish and French regimes, it is noticed that it is more comprehensive in its scope but falls short certain aspects, about the deduction of tax losses.

Key words: Group of companies, Tax group, RETGS

Agradecimentos

A concretização desta etapa da minha carreira académica deve-se, em parte, a uma série de pessoas que contribuíram direta ou indiretamente para que isto fosse possível, às quais pretendo aqui exprimir a minha gratidão.

- Primeiramente, a Deus que é o mentor da minha vida, a quem eu recorri inúmeras vezes em oração.
- À minha orientadora, Prof^a. Maria dos Prazeres Lousa, pela sua disponibilidade, sugestões, paciência, apoio, compreensão e acima de tudo por encarar este desafio junto comigo.
- À minha cara-metade, João Pedro Santos, por todo incentivo, paciência e por me dar uma família em terras lusas, nomeadamente a Elvira, a Irene, o Edgar e o Tó.
- À minha família, que mesmo longe se faz tão presente.
- Aos amigos que a vida me deu ao longo deste percurso, em especial, à Jeruíza, ao Nicolau Fio, ao Gabriel, à Michele e à Mariana.

A todos vocês o meu muito obrigada!

*“You may never know what results will come from your actions,
but if you do nothing, there will be no results”.*

Mahatma Gandhi

Índice

Resumo	i
Abstract	ii
Agradecimentos	iii
Índice	iv
Lista de figuras	vi
Lista de tabelas	vi
Lista de anexos	vi
Lista de abreviaturas	vii
1. Introdução	1
2. Revisão da literatura	3
2.1. <i>A Realidade dos Grupos Empresariais no Plano Jurídico</i>	3
2.1.1. <i>Os Grupos de Sociedades no Código das Sociedades Comerciais</i>	5
2.1.2. <i>Os Grupos e as Normas Contabilísticas</i>	6
2.1.3. <i>Os Grupos e o Direito Fiscal</i>	7
2.2. <i>Os Regimes Especiais de Tributação dos Grupos</i>	8
2.2.1. <i>Evolução histórica</i>	8
3. As características essenciais do RETGS	11
3.1. <i>Princípios fundamentais que justificam o RETGS</i>	11
3.1.1. <i>Princípio da Neutralidade</i>	11
3.1.2. <i>Princípio da Capacidade Contributiva</i>	11
3.1.3. <i>Princípio da Territorialidade</i>	12
3.2. <i>Delimitação do Âmbito de Aplicação</i>	12
3.2.1. <i>Requisitos</i>	12
3.2.1.1. <i>Requisitos materiais</i>	12
3.2.1.2. <i>Requisitos formais</i>	13
3.3. <i>Aspetos específicos da aplicação do RETGS</i>	14
3.3.1. <i>Determinação do lucro tributável / Matéria coletável do Grupo</i>	14
3.3.2. <i>Determinação da coleta / Deduções à coleta do Grupo</i>	15
3.4. <i>Regime específico de Dedução de Prejuízos Fiscais</i>	16
3.5. <i>Pagamento por conta, Pagamento especial por conta e Pagamento adicional por conta</i>	18
3.6. <i>Tributações autónomas</i>	19

3.7.	<i>Derrama municipal e Derrama estadual</i>	19
3.8.	<i>Responsabilidade pelo pagamento do imposto e pela Declaração do Grupo</i> ..	19
4.	Estudo de direito comparado	20
4.1.	<i>Regime vigente em Espanha: Régimen de Consolidación Fiscal</i>	20
4.1.1.	<i>Noção de Grupo e Requisitos materiais</i>	20
4.1.2.	<i>Requisitos formais</i>	22
4.1.3.	<i>Aplicação do regime</i>	22
4.1.4.	<i>Aspetos específicos do Régimen de Consolidación Fiscal</i>	23
4.1.4.1.	<i>Determinação da base tributável do Grupo</i>	23
4.1.4.2.	<i>Regime específico de Dedução de Prejuízos Fiscais</i>	24
4.1.4.3.	<i>Causas e Efeitos da Cessação da Aplicação do Regime e da Extinção do Grupo</i>	24
4.2.	<i>Análise comparativa com o RETGS</i>	25
4.3.	<i>Regime vigente em França: Régime D'Intégration Fiscale</i>	27
4.3.1.	<i>Noção de Grupo e Requisitos materiais</i>	27
4.3.2.	<i>Requisitos formais</i>	28
4.3.3.	<i>Aplicação do regime</i>	28
4.3.4.	<i>Aspetos específicos do Régime D'intégration Fiscale</i>	28
4.3.4.1.	<i>Determinação da base tributável do Grupo</i>	28
4.3.4.2.	<i>Regime específico de Dedução de Prejuízos Fiscais</i>	29
4.3.4.3.	<i>Causas e Efeitos da Cessação da Aplicação do Regime e da Extinção do Grupo</i>	29
4.4.	<i>Análise comparativa com o RETGS</i>	30
4.5.	<i>A tributação dos Grupos no quadro da União Europeia: A MCCCIS</i>	31
5.	Conclusões, limitações e orientações de pesquisa futura	34
	Referências bibliográficas	38
	Anexos	42

Lista de figuras

Figura 1 - Estrutura do Grupo X	42
--	----

Lista de tabelas

Tabela I - Resultados líquidos das sociedades X_i no período de tributação N (em euros)	43
Tabela II - Resultado do ano N-1 e prejuízos fiscais período de tributação N-1 das sociedades X_i (em euros)	44
Tabela III - Apuramento da matéria coletável individual das sociedades X_i (em euros)	44
Tabela IV - Apuramento da matéria coletável do grupo X (em euros)	44
Tabela V - Cálculo do imposto das sociedades X_i e do grupo X (em euros)	44
Tabela VI – Tabela comparativa entre regimes de tributação dos grupos de sociedades	53
Tabela VII – Números de empresas envolvidas e grupos autorizados.....	55
Tabela VIII – Economia de Imposto no âmbito do RETGS (em euros).....	55

Lista de anexos

Anexo 1 – Exemplo prático do RETGS	42
Anexo 2 - Jurisprudência Europeia	45
Anexo 3 - Jurisprudência Nacional	47
Anexo 4 - Resumo do RETGS	50
Anexo 5 - Comparação entre o RETGS (Portugal) e os regimes vigentes em Espanha, França e a MCCCIS (UE).....	53
Anexo 6 - Dados estatísticos do RETGS	55

Lista de abreviaturas

Al./als. – Alínea/alíneas

Art.º – Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAE – Concentrações de Atividades Empresariais

Cf. – Confira

CGI – *Code général des impôts*

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS – Código do Imposto do Selo

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DL – Decreto-Lei

EBITDA – *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

EEE – Espaço Económico Europeu

E.g. – Por exemplo.

EM – Estado(s)-Membro(s)

Etc. – e outros.

IAS – *International Accounting Standard*

I.e. – Isto é

IFRS – *International Financial Reporting Standard*

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

ISC – Investimentos em Subsidiárias e Consolidação

IS – Imposto sobre as Sociedades

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LIS – *Ley del Impuesto sobre Sociedades*

MCCCIS – Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

N.º – Número/números

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

PME/ PMEs – Pequena e média empresa/Pequenas e médias empresas

P./pp. – Página/páginas

RETGS – Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

RTLIC – Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado

SGPS – Sociedades Gestoras de Participações Sociais

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

Vol. – Volume

1. Introdução

A globalização da economia teve um impacto direto na forma de organização das empresas.

De modo a dar resposta ao mercado global, as empresas tiveram que se adaptar, expandindo as suas atividades para diversos pontos geográficos e crescendo como organização.¹ Conforme Antunes (2002), p. 42., “a tradicional *sociedade comercial individual*² foi dando progressivamente lugar a *grupos de sociedades*”.

As vantagens comumente associadas³ aos grupos de sociedades, são de diversa índole:

Operacionais e de gestão – a estrutura de grupo permite a segregação de funções ou áreas de negócio por diferentes sociedades, subordinadas a uma direção unitária na definição das suas políticas comercial, económica e financeira; **Jurídicas** – por manterem a autonomia jurídica e patrimonial, e a limitação das responsabilidades aos patrimónios individuais, o que se traduz que, em caso de dificuldades, crises financeiras ou falência de uma delas, as demais sociedades não responderão pelas obrigações e débitos desta perante os respetivos credores; **Económicas** – a estrutura de grupo conduz a uma gestão mais eficaz e diminui o risco associado à expansão das sociedades⁴, por dar a possibilidade de obter o domínio de uma grande massa de capitais e a direção económica de inúmeras sociedades com um investimento inicial de capital reduzido; **Financeiras** – a estrutura de grupo propicia uma gestão centralizada de recursos financeiros, gerados internamente, proporcionando a alocação de recursos excedentários a outras empresas do grupo que sejam deficitárias; **Fiscais** – o reconhecimento fiscal da especialidade das relações que o funcionamento dos grupos de sociedades estabelece entre os seus membros, tem conduzido à previsão de um tratamento especial quer no domínio do imposto sobre os lucros (IRC), quer do IVA, ou de outros impostos (e.g., Imposto do Selo).

Como este novo modelo de organização empresarial, que tem como elemento nuclear a estrutura de grupo, tende a ser frequente no atual mundo económico⁵, algumas jurisdições

¹ Antunes (2002).

² Também denominada empresa unissocietária.

³ Para maiores desenvolvimentos ver Antunes (2002), pp. 36-44.

⁴ Sobre essa temática Carreira (1992), p. 28., diz: “*Se há economias de escala que resultam da maior dimensão da empresa, também há deseconomias de escala que em parte neutralizam as vantagens da grande dimensão. Podem surgir dificuldades de organização, falhas de coordenação, insensibilidades da gestão para certo tipo de problemas, excessos burocratizantes*”.

⁵ Antunes (2002).

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

criaram regulamentação própria no quadro do direito societário⁶.

No ordenamento jurídico português, existem três quadros de regulamentação legal à volta do fenómeno dos grupos, são eles: o societário, o contabilístico e o fiscal.

No plano da UE, o reconhecimento fiscal dos grupos teve seu expoente na iniciativa da Comissão Europeia traduzida na apresentação, em 16 de março de 2011, de uma proposta de diretiva que visava criar um sistema de regras comuns para calcular a matéria coletável comum consolidada do conjunto das sociedades de um grupo sedeadas em diferentes EM. As discussões realizadas no Conselho desde então têm mostrado que a proposta de MCCCIS, sendo um projeto muito ambicioso, dificilmente poderia ser adotada na sua totalidade sem uma abordagem faseada. Assim, em 25 de outubro de 2016 foi apresentada uma proposta relançada da MCCCIS, mantendo a função antielisão fiscal, mas com uma abordagem por fases, que será aqui objeto de explanação.

Pretende-se com esta dissertação proceder a uma abordagem do RETGS, nos seus aspetos nucleares, que possibilite evidenciar as principais vantagens e os constrangimentos decorrentes da opção pelo regime, bem como, através de uma análise comparativa com os regimes vigentes em Espanha e em França, apurar, do confronto entre as principais características que os enformam, se o regime previsto no Código do IRC responde às necessidades das empresas que optam pela sua aplicação e em que aspetos pode ser aperfeiçoado em ordem a torná-lo fiscalmente mais competitivo.

A escolha deste tema deu-se em função da relevância económica, social e legal atribuída aos grupos de sociedades na atualidade, onde as mais variadas legislações tentam tornar atrativo os seus regimes fiscais, visando a criação de um ambiente legal e institucional mais atrativo e que favoreça a competitividade das empresas.

Importa realçar que a literatura existente acerca do RETGS se encontra essencialmente voltada para casos práticos da aplicação do regime, pelo que a base de trabalho e de estudo incidiu sobretudo sobre o quadro normativo, a doutrina administrativa e alguma jurisprudência proferida sobre a matéria.

⁶ Opção tomada por muitos poucos países: Alemanha, Brasil, Portugal, Croácia, Eslovénia e Taiwan. Para maiores desenvolvimentos ver Forum Europaeum (1999). Sobre a temática dos modelos de regulação jurídica dos grupos de sociedade ver Antunes (2002), pp. 137 e ss.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

Neste sentido, este trabalho é orientado pela preocupação de fornecer uma contribuição adicional para a literatura sobre esta temática ao privilegiar um enfoque diverso do da maioria dos trabalhos até agora publicados.

Há, assim, a expectativa de que o presente estudo possa revelar-se de interesse, para as empresas que estão integradas em estruturas de grupo e que optaram ou venham a optar pelo RETGS, dado que pretende contribuir para um melhor conhecimento do funcionamento deste e da poupança fiscal que é suscetível de proporcionar.

Em termos de sistematização da abordagem do tema tratado neste trabalho, para além da introdução (capítulo 1) e da conclusão (capítulo 5), o seu desenvolvimento está repartido por três capítulos. Assim, no capítulo 2 será efetuada a revisão da literatura mais pertinente publicada sobre a realidade dos grupos empresariais no plano jurídico, fazendo referência aos ramos societário, contabilístico e fiscal. O capítulo 3 aborda o RETGS, nos seus aspetos essenciais. O capítulo 4 comporta a análise comparativa do RETGS, com os regimes vigentes em Espanha e em França, destacando diferenças e semelhanças, e ainda uma breve referência à Proposta da MCCCIS, como forma de dar a conhecer ao leitor os avanços feitos pela UE nessa temática.

2. Revisão da literatura

A literatura acerca do RETGS é escassa, não há obras literárias de fundo que o analisem com grande profundidade, e nos poucos casos encontrados abordam o regime anterior – o RTLC. Tal como atrás referido, os trabalhos produzidos sobre este assunto encontram-se, essencialmente voltados para casos práticos da aplicação do regime⁷ sendo raros os trabalhos dedicados à análise do próprio regime em si, quer no plano jurídico-fiscal, quer em termos de enquadramento numa perspetiva europeia.

Cabe, de todo o modo, dar relevo, entre outros, a Antunes (2002), Avelãs Nunes (2001), Raúl Ventura (1981,1990), Miguel Correia (2013) e a artigos dispersos de Lousa (1988, 1989) e Belo (1994, 2001).

2.1. A Realidade dos Grupos Empresariais no Plano Jurídico

Segundo Antunes (2002), o fenómeno dos grupos constitui uma “técnica revolucionária de organização da empresa moderna – alternativa aos tradicionais modelos da empresa individual e da empresa societária”. Se num primeiro momento, as empresas surgiram na forma de empresa individual, nos anos finais do século XVIII, essa forma empresarial deu lugar à

⁷ Veja-se, e.g., Araújo (2014); Martins (2014); Lopes (2012).

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

empresa societária, com ênfase para as sociedades anónimas, que tinha como grande atrativo a limitação da responsabilidade⁸.

No último quartil da segunda metade do século XX, com o início da globalização, fatores como o aumento da concorrência empresarial e a abertura de novos mercados fizeram com que as empresas tivessem a necessidade de atuarem além-fronteiras, visando a diversificação de mercados e a racionalização nos processos produtivos⁹.

Primeiramente, a via utilizada para as empresas se expandirem internamente foram as fusões¹⁰, processo através do qual as empresas aumentavam os seus acervos patrimoniais. Contudo, diferentemente da constituição de grupos de sociedades, esta via implica a extinção das sociedades fundidas e a reorganização universal das estruturas patrimoniais e organizativas do conjunto das sociedades intervenientes, dando origem a uma estrutura jurídica unitária¹¹. Com essas limitações associadas, as empresas passaram para uma estratégia de expansão externa, através da aquisição e criação de outras empresas, dando surgimento aos grupos de sociedades¹².

Antunes (2002), define o grupo de sociedades como “o conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais que, conservando embora as respectivas personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinadas a uma direcção económica unitária e comum”. Na visão deste Autor, existem elementos essenciais caracterizadores do grupo, são eles: o controlo de uma sociedade por outra, a direcção comum e unitária, que se refere ao poder que é dado à administração da sociedade dominante¹³ de definir a orientação geral do grupo; e a independência jurídica das sociedades, que consiste na manutenção da autonomia patrimonial e organizativa de cada sociedade, acompanhada em paralelo pela sua dependência económica, que reside na submissão à estratégia e ao interesse do grupo, o qual é definido pela sociedade dominante do grupo.

Para Correia (2000), os grupos de sociedades classificam-se como “*um conjunto de duas ou mais sociedades, sujeitas a influência comum, quer porque participa na (s) outra (s) quer*

⁸ Para maiores desenvolvimentos ver Carreira (1992), pp. 20 e ss.; Antunes (2002), pp. 5 e ss.

⁹ Rodrigues (2006), p. 22.

¹⁰ Sobre esta figura e outras – cisão, agrupamentos complementares de empresa, consórcio, acordos de empresa, *joint-venture* etc. – que são afins mas distintas dos grupos de sociedades, ver Comparato (1978); Ventura (1981); Coelho (1988); Figueira (1990); Antunes (2002), pp. 57 e ss.

¹¹ Ventura (1990), pp. 228 e ss.

¹² Antunes (2002), pp. 40 e ss.

¹³ Designaremos por *sociedade-dominante* (ou apenas *dominante*), a sociedade-mãe, a primeira na cadeia de detenções sociais, enquanto que as restantes, as afiliadas, designaremos por *sociedades dominadas* (ou apenas *dominadas*).

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

porque todas acordaram em subordinar-se à orientação de uma delas ou de uma terceira entidade, sendo que a participação no capital tem de ser significativa, tendo como referência um mínimo de 10%”.

Segundo Ventura (1990), “*Os grupos de sociedades são apresentados como formas de concentração na pluralidade (...), fenómeno pelo qual se opera o crescimento das empresas recorrendo aos mecanismos da personalidade jurídica, da participação societária e ainda na celebração de contratos societários (de subordinação ou de grupo paritário) num processo de concentração (ou de desmembramento) de sociedades”.*

2.1.1. Os Grupos de Sociedades no Código das Sociedades Comerciais

Em face desse fenómeno económico de concentração de empresas e da sua relevância no mercado mundial¹⁴, o direito societário procurou defender os interesses dos *stakeholders*, por via da criação de regras sobre o modo de organização e a definição de limites para as diversas situações que poderiam surgir na realização de negócios que envolvam sociedades pertencentes a grupos económicos (Avelãs Nunes 2001). Em Portugal, as relações de grupos entre sociedades são objetos de tratamento no título VI – Sociedades Coligadas do CSC, cujo capítulo II é dedicado às sociedades em relação de simples participação, de participações recíprocas e em relação de domínio e o capítulo III regula as sociedades em relação de grupo. As regras que integram o título VI do CSC visam, essencialmente, tutelar os interesses das sociedades abrangidas, bem como os interesses dos seus sócios minoritários.

(i) As sociedades em relação de simples participação

Considera-se que uma sociedade está em relação de simples participação com outra quando uma delas é titular de quotas ou ações da outra em montante igual ou superior a 10% do capital desta, mas entre ambas não existe nenhuma das outras relações previstas no artigo 482.º (art.º 483.º do CSC).

(ii) As sociedades em relação de participações recíprocas

Duas sociedades estão em relação de participação recíproca quando existe participação de cada uma sobre a outra, a partir do momento em que ambas as participações atinjam 10% do capital da participada (art.º 485.º do CSC).

¹⁴ Dados estatísticos sobre essa importância podem ver-se e.g., em Antunes (2002), pp. 30 e ss. e Lidoy (1999), pp. 23 e ss.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

(iii) As sociedades em relação de domínio

Existe uma relação de domínio, quando uma sociedade pode exercer sobre outra sociedade, direta ou indiretamente, uma influência dominante. Presume-se o domínio, em três casos, quando exista participação maioritária no capital social ou quando dispõe de mais da metade dos direitos de votos ou tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros dos órgãos de administração ou do órgão de fiscalização (art.º 486.º do CSC).

(iv) As sociedades em relação de grupo

No capítulo III do título VI do CSC estão contempladas três situações que podem indicar a existência de uma relação de grupo: o domínio total (inicial ou superveniente), o contrato de grupo paritário e o contrato de subordinação.

Considera-se que existe domínio total se uma sociedade detiver 100% do capital social de outra (arts. 488.º e ss. do CSC). Considera-se ainda existir uma relação de grupo nos casos em que duas ou mais sociedades celebram um contrato, onde se submetam a uma direção unitária e comum (contrato de grupo paritário - art.º 492.º do CSC) ou uma delas subordina a sua direção a uma outra sociedade (contrato de subordinação - arts. 493.º e ss. do CSC).

Muito embora o conceito de relação de grupo constante do CSC, tenha relevância em algumas áreas do direito fiscal – *vide*, art.º 2.º, n.º 10 do CIRS e art.º 7.º, n.º 1, al. g) do CIS - isso não sucede para efeitos do RETGS, que pode abranger as sociedades em relação de grupo constituídas por domínio total e algumas sociedades em relação de grupo constituídos por contrato de subordinação, desde que estas preencham os requisitos previstos no CIRC. O RETGS pode abranger ainda outras sociedades em relação de domínio, caso se verifiquem os requisitos previstos no CIRC, sendo que estas não são consideradas em relação de grupo pelo CSC, ou seja, se a dominante detém participação do capital, no mínimo de 75% e dispõe de mais da metade dos direitos de votos. Já os grupos constituídos por contrato de grupo paritário não podem ser abrangidos pelo RETGS.

2.1.2. Os Grupos e as Normas Contabilísticas

Os normativos contabilísticos consideram que há um grupo quando existe um controlo de uma entidade sobre outra. As NCRF 14 – Concentrações de Atividades Empresariais e NCRF 15¹⁵ – Investimentos em Subsidiárias e Consolidação - definem controlo como o “o poder de gerir

¹⁵ Que têm por base, respetivamente, as normas *Internacional Financial Reporting Standard* (IRFS) 3 e *International Accounting Standard* (IAS) 27.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma”, sendo este presumido, inicialmente, quando uma sociedade adquire mais da metade dos direitos de votos de uma outra.

Nos termos do SNC¹⁶ e das NCRF 14 - CAE e NCRF 15 - ISC, nos casos em que uma sociedade-mãe detenha o controlo de uma ou mais subsidiárias, esta deve, por regra, proceder à consolidação das suas contas^{17,18}.

Porém, com a adoção da IFRS 10¹⁹ – Demonstrações Financeiras Consolidadas - pela UE, o conceito de controlo alargou-se passando a basear-se em três pressupostos cumulativos: o “poder sobre a investida”, a “exposição ou direitos a resultados variáveis por via do seu relacionamento com a investida”, e a “capacidade de usar o poder sobre a investida para afetar o valor dos resultados para os investidores”. Definindo-se como “poder” os “Direitos existentes que conferem num determinado momento a capacidade de orientar as atividades relevantes” entendendo-se como direitos, os conferidos pelos direitos de voto derivados das participações ou resultado de acordos contratuais, apenas sendo considerados os direitos substantivos.

2.1.3. Os Grupos e o Direito Fiscal

Segundo Avelãs Nunes (2001), pp. 41-44 “Com a importância que os grupos de sociedades foram conquistando, e após o reconhecimento destes pelo direito societário (...), o legislador fiscal acabou por lhes dar relevância para efeitos tributários através de regulamentação própria”. No ordenamento jurídico-fiscal português a realidade dos grupos de sociedades tem acolhimento, essencialmente, no âmbito do RETGS, regime especial de IRC previsto nos artigos 69.º e ss., do CIRC.

O legislador fiscal não atribui personalidade tributária ao grupo, sendo cada sociedade um sujeito passivo autónomo para efeitos de tributação, seja no imposto sobre o rendimento ou nos demais impostos. Segundo Avelãs Nunes (2001), “*De onde resulta que o conjunto das sociedades que integram o grupo constitui uma unidade de tributação para efeitos da*

¹⁶ Aprovado pelo DL n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março e pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

¹⁷ Conforme o parágrafo 4 da NCRF 15, as demonstrações financeiras consolidadas “são as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica”.

¹⁸ Nos termos do artigo 7.º, n.ºs 1 e 2 do DL.º 158/2009, a sociedade-mãe encontra-se dispensada de apresentar contas consolidadas quando durante dois exercícios contabilísticos consecutivos o conjunto de entidades a consolidar não ultrapasse dois dos três limites: “a) Total do balanço: 7 500 000 €; b) Total das vendas líquidas e outros rendimentos: 15 000 000 €; c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 250”.

¹⁹ Através do Regulamento (UE) n.º 1254/2014 da Comissão, de 11 de dezembro de 2012.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

determinação da matéria coletável e o apuramento do IRC a pagar com referência ao conjunto de sociedades”.

Como elemento principal do conceito de grupo relevante para efeitos do RETGS, destaca-se a existência de uma sociedade (dominante) que detenha, direta ou indiretamente, e ainda que por intermédio de sociedades residentes noutra EM da UE ou do EEE, desde que, neste último caso, exista obrigação de cooperação administrativa, pelo menos, 75% do capital de outra(s) dita(s) dominada(s), desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto;

Conforme Morais (2009), p. 155 “Todas as sociedades têm que ser residentes em Portugal e a totalidade dos seus rendimentos²⁰ tem que estar sujeita à tributação-regra em IRC, à taxa mais elevada”.

Esclarecem Spengel & Wendt (2007) “Se o controlo pode ser exercido e as dominadas estão economicamente integradas, os lucros devem ser integralmente alocados ao grupo”.

É de sublinhar que este conceito de grupo definido no CIRC não é aplicado uniformemente em toda a legislação tributária, porquanto, em determinados domínios – e.g., CIRS, CIS, EBF – o legislador remete, quando entende necessário, para outras definições.

2.2. Os Regimes Especiais de Tributação dos Grupos

2.2.1. Evolução histórica

A relevância fiscal, em sede de imposto sobre os lucros, atribuída aos grupos empresariais teve “em vista a necessidade de satisfazer expectativas criadas aos grupos de sociedades e promover a sua participação no reforço do tecido empresarial”²¹ tendo tido a sua primeira concretização no regime especial de tributação dos grupos introduzido pelo DL n.º 414/87, de 31 de dezembro, denominado Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado.

Este regime baseava a determinação do lucro tributável no resultado evidenciado pelas contas consolidadas do grupo de sociedades.

O RTLC teve seu enquadramento na teoria da unidade²², segundo a qual as sociedades dominadas são tratadas como partes integrantes da sociedade dominante, formando assim uma unidade para efeitos fiscais²³. Conforme Lousa (1988), “(...) este regime começou por ser

²⁰ A maioria das jurisdições adotam este regime. Para maiores desenvolvimentos ver Correia (2013).

²¹ Lousa (1989), p. 59.

²² Existem vários países da UE que têm atualmente sistemas que se aproximem deste modelo, é o caso de Espanha, Dinamarca e Holanda (este último país com o seu regime de integração das sociedades só detidas a 100% - a *fiscale eenheid*). Sobre este assunto ver Avelãs Nunes (2001), p. 63.

²³ Avelãs Nunes (2001), pp. 61-69.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

aplicado ainda na vigência da Contribuição Industrial e do Imposto Complementar e, além disso, não se tributavam em imposto de capitais e imposto de mais valias as operações intragrupo realizadas entre as sociedades pertencentes ao grupo”.

Com a publicação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1989²⁴, o RTLC foi incorporado nos então artigos 59.º e 60.º desse Código.

Devido à sua complexidade técnica, aliada às dificuldades de controlo fiscal, este regime passou por uma “longa e penosa odisseia de mutação legislativa”²⁵, que contribuiu para a sua revogação e substituição pelo atual RETGS, instituído pela Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro.

Desde então, passou a vigorar o RETGS, cujo modelo foi, nas suas linhas-mestras, inspirado no *Régime d’Intégration Fiscale*²⁶.

Segundo Belo (2001), “O afastamento das regras de consolidação neste regime especial constituiu a principal inovação do RETGS”. Além desta, foram introduzidas outras mudanças igualmente relevantes, a saber:

- (i) Previsão expressa da percentagem mínima da taxa de participação exigida no capital social das dominadas de 90%²⁷, desde que esta conferisse mais de 50% dos direitos de voto²⁸;
- (ii) Aumento do período de vigência de aplicação do regime de três (3) para cinco (5) exercícios económicos²⁹, findo os quais pode ser renovado nos mesmos termos;
- (iii) O lucro tributável do grupo passou a ser determinado com base na soma algébrica dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais do exercício apurados individualmente por cada sociedade.

O RETGS continuou a ser alvo de alterações nos anos seguintes, dentre as quais, a promovida pela Lei n.º 53-A/2006³⁰, de 29 de dezembro, que eliminou o período de validade da opção pelo RETGS e, conseqüentemente, a obrigação de renovação de opção e impôs a obrigatoriedade de

²⁴ Aprovado pelo DL n.º 442-B/88, de 30 de novembro.

²⁵ Antunes (2002), p. 202.

²⁶ Regime especial vigente em França.

²⁷ Já no regime anterior, a o domínio total na sequência do previsto no CSC, se considerava verificado a partir de uma detenção de 90% do capital da dominada (cf. Circular n.º 4/90, de 9 de janeiro).

²⁸ Conforme, o n.º 2 do art.º 59.º do CIRC, Lei n.º 30G/2000.

²⁹ Conforme, o n.º 6 do art.º 59.º do CIRC, Lei n.º 30G/2000.

³⁰ Lei do OE/07, que introduziu alterações ao regime, que entraram em vigor a 1 de janeiro de 2007.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

envio de transmissão eletrónica de dados de comunicação da opção e subsequentes alterações, bem como da renúncia e da cessação.

Com a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro (Reforma do Código do IRC) foram introduzidas alterações significativas ao RETGS.

No respeitante à delimitação do perímetro do grupo, as principais alterações introduzidas ao art.º 69.º do CIRC pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, foram as seguintes:

- (i) Redução do limiar percentual da participação no capital de 90% para 75% (art.º 69.º, n.º 2);
- (ii) Consideração, para efeitos de determinação do limiar percentual acima descrito, das participações detidas indiretamente através das sociedades residentes noutra EM da UE ou EEE (art.º 69.º, n.º 5, al. b));
- (iii) Abertura da possibilidade de a sociedade dominante passar a sociedade dominada sem que tal alteração implique a cessação do regime (art.º 69.º, n.º 10).

Por outro lado, outras alterações introduzidas, no CIRC, pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, também se refletiram no RETGS, de que se destaca:

- (i) Alargamento do prazo de reporte de prejuízos fiscais de 5 para até 12 anos;
- (ii) Redução do limite máximo de prejuízos fiscais dedutíveis de 75% para 70% do lucro tributável;
- (iii) Redução do limite de gastos de financiamento líquidos aceites fiscalmente de 3 milhões para 1 milhão de euros, mantendo-se o limite de 30% do EBITDA.

A Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, aditou o art.º 69.º-A ao CIRC passando o RETGS a aplicar-se também a *grupos horizontais*, i.e., grupos constituídos por sociedades dominadas, relativamente às quais se verifiquem as condições já previstas nos n.ºs 2 e 3 do art.º 69.º, mas em que a sociedade dominante seja residente de um EM da UE ou do EEE, este último desde que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE. Este alargamento do âmbito do regime visou, sobretudo, assegurar a necessária compatibilidade com o Direito da UE³¹.

Conforme Sá (2014), “aproveitando a mais recente reforma do IRC, o legislador veio introduzir certos aspetos ao regime que abrem uma nova era no que à tributação dos grupos diz respeito.

³¹ Alteração que visou dar execução ao acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12 de junho de 2014, processo C-40/13 “X AG, X1 Holding GmbH, X2 Holding GmbH, X3 Holding GmbH, D1 BV, D2 BV e D3 BV contra Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam”.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

Apesar das mudanças não serem em quantidade, exaltam-se por terem sido tomadas em campos relevantes, tornando agora o nosso RETGS mais atrativo”.

Como se pode ver na **Tabela VII**, em anexo, o número de grupos e de empresas envolvidas pelo RETGS registaram um aumento mais expressivo nos últimos anos.

3. As características essenciais do RETGS

3.1. Princípios fundamentais que justificam o RETGS

A introdução do RETGS no âmbito do IRC, foi justificada por princípios subjacentes à tributação das sociedades, designadamente o da neutralidade, da capacidade contributiva e da territorialidade.

3.1.1. Princípio da Neutralidade

A lei fiscal não deve interferir com as decisões dos dirigentes das empresas no respeitante às formas de organização da sua atividade tendo em vista assegurar que as opções neste domínio sejam pautadas por critérios de racionalidade económica e de eficiência na afetação de recursos.

“Segundo este princípio, o sistema fiscal deve tributar o rendimento da mesma forma, independente da estrutura organizativa e da forma escolhida pelo seu autor para estruturar sua empresa e exercer determinada atividade”³². Neste sentido, deve ser deixada à opção da sociedade dominante de um grupo de empresas o regime de tributação que repute de mais apropriado: a tributação conjunta ou a tributação autónoma de cada sociedade do grupo (Avelãs Nunes 2001).

3.1.2. Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva é o corolário do princípio da igualdade³³, sendo, encarado, no caso da tributação das empresas à luz do enunciado no art.º 104.º da CRP, segundo o qual a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

Ora, no caso dos grupos, uma vez que o conjunto das sociedades que os integram constituem uma unidade económica, a capacidade contributiva do conjunto é melhor percecionada com base no resultado fiscal do grupo do que com base no resultado fiscal individual de cada uma das sociedades (Avelãs Nunes 2001).

³² Acórdão do TCAN (2ª secção) de 21 de maio de 2008, Processo n.º 00138/04.

³³ Teixeira (2008), pp. 56-57.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

3.1.3. *Princípio da Territorialidade*

Com base nesse princípio, os Estados exercem a sua jurisdição fiscal sobre todos os bens, pessoas e transações conexions com o seu território³⁴, sendo que, no caso das pessoas coletivas o elemento de conexão pessoal é a residência da sociedade. Assim, no RETGS, a delimitação do seu âmbito espacial foi balizado por forma a que, apenas, as sociedades com sede e direção efetiva em Portugal e as sociedades dominantes não residentes com estabelecimento estável em território português ao qual estejam afectas as participações em sociedades dominadas residentes podem integrar o grupo fiscal, respeitando-se, deste modo, as competências do Estado Português em matéria de tributação.

3.2. *Delimitação do Âmbito de Aplicação*

3.2.1. *Requisitos*

Para a sociedade dominante exercer a opção pelo RETGS é necessário que se cumpram alguns requisitos que serão desenvolvidos *infra*.

3.2.1.1. *Requisitos materiais*

O n.º 3 do art.º 69.º do CIRC enuncia os requisitos que devem ser verificados cumulativamente para ser exercido o direito de opção e para ser mantido o direito a aplicar o RETGS nos períodos de tributação subsequentes. Primeiramente, as sociedades membros do grupo têm de ter sede e direção efetiva em Portugal e ser submetidas ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada (al. a)). Em segundo lugar, a sociedade dominante deve deter a participação na sociedade dominada há mais de um ano (ou desde a sua constituição) (al. b)). Em terceiro lugar, a sociedade dominante não pode ser dominada por outra sociedade residente em Portugal, que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante (al. c)). Por último, exige-se que a sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos 3 anos anteriores (al. d)).

O n.º 4 do art.º 69.º do CIRC afasta do perímetro do grupo de sociedades, as sociedades que se encontrem nas seguintes situações: (i) estejam inativas há mais de 1 ano ou tenham sido dissolvidas (al. a)); (ii) estejam em processo de recuperação especial de empresa ou falência (al. b)); (iii) registem prejuízos fiscais nos 3 exercícios anteriores (salvo, no caso das dominadas, se detidas pela sociedade dominante há mais de 2 anos) (al. c)); (iv) estejam sujeitas

³⁴ Teixeira (2008), pp. 60-61. A explicitação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade inseriu no sistema fiscal português o princípio do rendimento real, ver Nabais (2015), p. 171.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

à taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação, sendo que esta renúncia deverá ser mantida durante um período mínimo de três anos (al. d)); (v) adotem um período de tributação diferente do da sociedade dominante (al. e)); (vi) não assumam a forma de sociedade por quotas, anónimas, em comandita por ações ou entidades públicas empresariais (al. g)).

Por último, no caso dos grupos de sociedades cuja sociedade dominante seja residente num EM da UE ou no EEE, importa particularizar que é necessário que esta sociedade esteja sujeita e não isenta de um imposto mencionado no art.º 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro³⁵, ou de um imposto de natureza semelhante ao IRC, revista a forma de sociedade de responsabilidade limitada e possua um estabelecimento estável em território português através do qual sejam detidas as participações nas sociedades dominandas (art.º 69.º-A, n.º 1 do CIRC).

3.2.1.2. *Requisitos formais*

Recai sobre a sociedade dominante do grupo o cumprimento dos formalismos, nos respetivos prazos legais, relativamente à comunicação eletrónica à AT da opção de aplicação, alteração, cessação ou renúncia ao regime (art.º 69.º, n.º 7 do CIRC).

O prazo para formular a opção de aplicação do RETGS, ou para comunicar alterações na constituição do grupo, é até ao terceiro mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação do regime ou que deve ser realizada a inclusão das novas sociedades ou ainda até ao fim do terceiro mês do período de tributação seguinte àquele em que se verifique a saída de sociedades do grupo ou outras alterações. Havendo cessação, a comunicação deve ser realizada até ao fim do terceiro mês do período de tributação seguinte àquele em que se deixe de preencher os requisitos de aplicação do RETGS. E por fim, no caso de renúncia, até o fim do terceiro mês do período de tributação em que se pretende renunciar.

O incumprimento destas obrigações é sancionado, nos termos previstos no n.º 8 do art.º 117.º do RGIT que determina o seguinte: “A falta de apresentação ou a apresentação fora do prazo legal das declarações previstas nas alíneas b) e d) do n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC é punível com coima de € 500 a € 22 500.”

Importa salientar que a aplicação do RETGS cessa apenas perante o não cumprimento de algum dos requisitos previstos no n.º 3 do art.º 69.º do CIRC, ressalvados os casos de opção pela

³⁵ Cf. Diretiva n.º 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de EM diferentes.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

continuidade da aplicação do regime prevista no n.º 10, nas als. a), b), d) ou g) do n.º 4 do referido artigo ou no caso da utilização de métodos indiretos no apuramento do lucro tributável das sociedades integrantes do grupo (als. a), b) e c) do n.º 8 do art.º 69.º do CIRC).

É de notar que os efeitos da renúncia ao RETGS reportam-se ao fim do período de tributação prévio àquele em que a renúncia foi comunicada e os efeitos da cessação reportam-se ao final do período de tributação anterior ao da verificação de qualquer dos factos que a determinam (art.º 69.º, n.º 9 do CIRC).

Na sequência das alterações introduzidas ao n.º 8 do art.º 69.º do CIRC pela Lei n.º 2/2014 (Reforma do IRC), quando se verificarem alterações na composição do grupo, como no caso de entrada ou saída de sociedades sem que seja realizada a respetiva comunicação nos termos e prazos previstos no n.º 7 do art.º 69.º do CIRC³⁶, a consequência deixou de ser a cessação do regime, ficando, em todo o caso, a sociedade dominante sujeita à penalidade prevista no n.º 8 do art.º 117.º do RGIT.

Com base no n.º 10 do art.º 69.º do CIRC, a alteração da sociedade dominante do grupo não implica a cessação do regime, podendo a nova sociedade dominante comunicar à AT a opção pela continuação da aplicação do RETGS no prazo anteriormente mencionado. Para que uma sociedade possa assumir-se como nova sociedade tem de preencher todas as condições e requisitos, exceto a respeitante ao registo de prejuízos fiscais nos três períodos anteriores (alínea c) do n.º 4 do art.º 69.º), dispensa que é suscetível de originar aproveitamentos abusivos e para qual o legislador não deixou nota da sua justificação.

3.3. Aspectos específicos da aplicação do RETGS

3.3.1. Determinação do lucro tributável / Matéria coletável do Grupo

No âmbito do RETGS, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo (n.º 1 do art.º 70.º do

³⁶ As alíneas d) e e) do n.º 8 do artigo 69.º do CIRC foram revogadas pela Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro. Essas alíneas previam que a aplicação do RETGS cessava quando se verificassem “alterações na composição do grupo, designadamente com a entrada de novas sociedades que [satisfizessem] os requisitos legalmente exigidos sem que [fosse] feita a sua inclusão no âmbito do regime e efetuada a respetiva comunicação à Direcção-Geral dos Impostos nos termos e prazo previstos no n.º 7” ou ocorresse “a saída de sociedades do grupo motivadas nomeadamente por fusões ou cisões, sempre que a sociedade dominante não [optasse] pela continuidade do regime em relação às demais sociedades do grupo, mediante o envio da respetiva comunicação nos termos e prazo previstos no n.º 7”, respetivamente.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

CIRC). Ajustado, sendo caso disso, do efeito resultante da aplicação da opção prevista no n.º 5 do art.º 67.º do CIRC:

- O limite à dedutibilidade dos gastos de financiamento, corresponde a 1 milhão de euros (independentemente do número de sociedades pertencentes ao grupo) ou, quando superior, a 30% do EBITDA agregado relativo à totalidade das sociedades que o compõem.

Abaixo, a fórmula de cálculo do lucro tributável do grupo:

$$(1) \quad \boxed{\text{Lucro tributável do Grupo}} = \boxed{\Sigma \text{ lucros tributáveis} + \Sigma \text{ prejuízos fiscais individuais} - \text{ajustamentos do n.º 5 do art.º 67.º}}$$

Apurado o lucro tributável, após deduzidos os prejuízos fiscais do grupo de exercícios anteriores e benefícios fiscais, caso existam, obtém-se a matéria coletável do grupo.

3.3.2. Determinação da coleta / Deduções à coleta do Grupo

O apuramento da coleta consiste na multiplicação da matéria coletável pela taxa de IRC aplicável. A coleta do grupo é calculada da seguinte forma:

$$(2) \quad \boxed{\text{Matéria coletável do Grupo (lucro tributável - prejuízos fiscais de exercícios anteriores - benefícios)}} \times \boxed{\text{Taxa de IRC}} = \boxed{\text{Coleta do Grupo}}$$

Ao montante da coleta do grupo apurada, são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC:

- (i) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional;

Esta dedução é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde, nos termos do n.º 1 do art.º 91.º do CIRC, à menor das seguintes importâncias:

- O imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correção prevista no n.º 1 do artigo 68.º, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

- (ii) A correspondente à dupla tributação económica internacional;

No caso de não preenchimento de algum dos requisitos e condições enunciados no art.º 51.º do CIRC, os sujeitos passivos residentes, relativamente aos lucros e reservas distribuídos por sociedades participadas não residentes podem ainda beneficiar do método do crédito de imposto indireto para a eliminação da dupla tributação económica internacional (art.º 91.º-A do CIRC). Assim, os lucros distribuídos passam a estar incluídos na matéria coletável, sendo deduzido à coleta do IRC o imposto pago no estrangeiro subjacente aos lucros distribuídos.

- (iii) A relativa a benefícios fiscais;

Em regra, os benefícios fiscais que assumem a modalidade de dedução à coleta, mesmo que atribuídos individualmente, são dedutíveis até a concorrência da coleta do grupo, exceto nos casos particulares da dedução do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (que vigorou em 2013) e da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos, onde estão limitados em 70% e 25% da coleta, respetivamente, não podendo, no entanto, ultrapassar os limites já citados da coleta individual apurada pela sociedade que realizou as despesas elegíveis.

- (iv) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o art.º 106.º do CIRC;

No caso de aplicação do RETGS, é devido um pagamento especial por conta por cada uma das sociedades integrantes do grupo, incluindo a sociedade dominante, sendo esta última a responsável por determinar o valor global deste e de proceder à sua entrega.

- (v) A relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

Convém frisar, que nos termos da al. e) do n.º 1 do art.º 97.º do CIRC ficam dispensadas de retenção na fonte quando esta tenha a natureza de pagamento por conta, quaisquer rendimentos, pertencentes ao mesmo perímetro de grupo, desde que se reportem a períodos em que tenha sido aplicado o RETGS.

3.4. Regime específico de Dedução de Prejuízos Fiscais

A principal vantagem do RETGS prende-se com o tratamento dos prejuízos, e conforme refere, a este respeito Freitas Pereira (1994) “É, assim, uma consequência necessária do regime que os prejuízos de umas sociedades se comuniquem, na horizontal, aos lucros de outras para determinar um lucro ou prejuízo global a ser considerado para efeitos fiscais.” E acrescenta este ilustre Autor “A comunicabilidade dos prejuízos e as possibilidades de planeamento fiscal que propicia constitui, aliás, o núcleo central da chamada gestão fiscal dos grupos. (...). Em Portugal, a erosão das receitas fiscais e, em alguns aspectos, a utilização abusiva do regime,

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

levou ao estabelecimento de limites à livre comunicabilidade dos prejuízos no seio do grupo (...).”.

Apesar de aplicáveis as regras gerais previstas no art.º 52.º do CIRC, que estabelece um prazo máximo de reporte de prejuízos de cinco ou doze períodos de tributação, consoante a dimensão das sociedades e ainda limita a dedução em cada período de tributação a 70% do respetivo lucro tributável, a lei (art.º 71.º do CIRC) prevê soluções específicas quanto à dedução de prejuízos fiscais, quando aplicável o RETGS.

Aquelas soluções foram concebidas para regular o reporte de prejuízos em três momentos distintos:

(i) Reporte dos prejuízos apurados pelas sociedades antes do RETGS

Os prejuízos apurados por uma sociedade antes da aplicação do RETGS podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do montante dos lucros tributáveis que essa mesma sociedade venha a apurar durante o período em que integre o grupo tributado pelo RETGS³⁷ (al. a) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRC). Como lembra Freitas Pereira (1994), - a propósito do RTLC, “Esta regra resulta da aplicação do princípio da solidariedade dos exercícios, que pressupõe identidade entre a unidade económica que obteve o prejuízo e a que efectua o reporte” e ainda “Por outro lado, esta regra evita que subjacente à consolidação estejam propósitos de «lavagem de prejuízos»”.

(ii) Dedução dos prejuízos apurados durante o RETGS

Durante a aplicação do RETGS, os prejuízos gerados por uma sociedade pertencente ao grupo, são diretamente imputados ao resultado global do grupo, tendo apenas como limite o próprio resultado do grupo nesses anos (al. b) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRC). Para esta comunicabilidade dos prejuízos, a lei não exige que o grupo que apurou o lucro tributável ao qual são deduzidos os prejuízos fiscais do grupo reportados de períodos anteriores, tenha a mesma composição do grupo que apurou tais prejuízos, sendo apenas, relevante, em princípio, que a sociedade dominante seja a mesma.

(iii) Reporte dos prejuízos em caso de saída de uma sociedade do grupo ou da cessação do RETGS

Uma vez terminada a aplicação do regime, seja por renúncia, seja por verificação de cessação, ou quando o mesmo deixe de ser aplicado a uma sociedade do grupo, não são dedutíveis os

³⁷ Daí a importância da declaração individual de apuramento de cada sociedade pertencente ao RETGS.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

prejuízos fiscais ou a quota-parte dos prejuízos, respetivamente, verificados durante os períodos de tributação em que vigorou o regime, apenas se mantendo o direito à dedução dos prejuízos fiscais verificados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do regime, na parte em que ainda não tiverem sido deduzidos (als. c) e d) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRC). Com efeito a lei assegura que, terminada a aplicação do regime, as sociedades do grupo retomem em plenitude a possibilidade de reporte dos prejuízos verificados em períodos anteriores ao início da aplicação do RETGS não comunicados ao lucro tributável do grupo, desde que não se tenha esgotado o período de reporte.

Na ocorrência de operações de fusão entre sociedades do grupo ou de incorporação de uma ou mais sociedades que não integram o grupo há a possibilidade de dedução dos prejuízos fiscais das sociedades fundidas gerados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do regime, podendo ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante, desde que a essas operações seja aplicado o regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de ativos, previsto no art.º 74.º do CIRC, nos termos e condições consagrados no art.º 75.º do CIRC (n.º 2 do art.º 71.º do CIRC).

Nos casos de alteração da sociedade dominante, nas situações em que seja exercida a opção pela continuidade do regime, prevista no n.º 10 do art.º 69.º do CIRC, mantêm-se o direito à dedução dos prejuízos fiscais registados pelo grupo, mediante autorização do Ministro das Finanças, em face do reconhecimento de interesse económico da operação (n.º 3 do art.º 71.º do CIRC).

3.5. Pagamento por conta, Pagamento especial por conta e Pagamento adicional por conta

Quando seja aplicável o RETGS, o cálculo dos pagamentos por conta e do pagamento especial por conta segue os requisitos gerais, com algumas especificidades.

Convém referir que, durante a aplicação do RETGS, por regra, o cálculo e entrega dos montantes devidos a título de pagamento por conta cabem à sociedade dominante. Já no caso de pagamento especial por conta é devido por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabendo a esta última as obrigações de determinar o valor global do pagamento especial por conta e de proceder à sua entrega (art.º 106.º, n.º 12 do CIRC).

Quanto ao pagamento adicional por conta, que respeita pagamento à derrama estadual, que será abordada mais à frente, é efetuado por conta por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

3.6. *Tributações autónomas*

Foi clarificado pela Lei do OE2016 (Lei n.º 7-A/2006, de 30.03), com natureza interpretativa, que, no contexto da aplicação do RETGS, o agravamento das taxas de tributação autónoma (elevadas em 10% quando os sujeitos passivos apurem prejuízo fiscal, como determina o n.º 14 do art.º 88.º do CIRC) deve ter por base o prejuízo fiscal apurado pelo grupo³⁸.

3.7. *Derrama municipal e Derrama estadual*

Na sequência da alteração introduzida pela Lei n.º 64-B/2011 (Lei OE2012) à lei que regula o regime financeiro das autarquias, ficou clarificado que a derrama municipal³⁹ é apurada em função do lucro tributável individual de cada uma das sociedades pertencentes ao perímetro do grupo fiscal. Esta clarificação foi motivada por abundante jurisprudência do STA que considerou ilegal o entendimento da Administração Fiscal que já preconizava o cálculo da derrama numa base individual.

O mesmo se aplica no caso da derrama estadual⁴⁰.

3.8. *Responsabilidade pelo pagamento do imposto e pela Declaração do Grupo*

Quando aplicado o RETGS, cabe à sociedade dominante o dever de efetuar o pagamento, havendo responsabilidade solidária de todas as sociedades do grupo pelo imposto, sem prejuízo do direito de regresso pela parte do imposto que a cada uma delas efetivamente respeite (art.º 115.º do CIRC).

Cabe exclusivamente à sociedade dominante do grupo o dever de entregar a declaração periódica referente aos rendimentos do grupo, apurados nos termos do art.º 70.º do CIRC (al. a) do n.º 6 do art.º 120.º do CIRC). Porém, cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos na qual seja

³⁸ Norma que o Tribunal Constitucional (TC), no Acórdão n.º 197/2016 de 13 de abril de 2016, Processo n.º 465/2015, não considerou ser excessiva ou desproporcionada. No entanto, o TC julgou inconstitucional, por violação da proibição da retroatividade dos impostos, consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, o segmento normativo do artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que atribui natureza interpretativa ao artigo 133.º do mesmo diploma, na parte em que vem fixar o sentido do artigo 88.º, n.º 14, do CIRC, nos termos do n.º 20 desse artigo (acórdão de 12 e julho de 2017, n.º 395/2017, Processo n.º 751/2016).

³⁹ Prevista nos artigos 14.º e 18.º Lei n.º 73/2013 de 03 de setembro – Regime financeiro das autarquias locais e das entidades municipais.

⁴⁰ Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 430/2016 de 13 de julho de 2016, Processo n.º 367/13, pronunciou-se no sentido de “a) Não julgar inconstitucional a norma do artigo 87.º-A, n.º 2 do CIRC, na redação introduzida pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, «que para efeitos de aplicação da taxa adicional de IRC conhecida como “derrama estadual”, impõe a desconsideração de prejuízos fiscais ocorridos no próprio exercício, no âmbito da unidade fiscal que é o grupo de sociedades sujeito ao RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades)»”.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

determinado o imposto como se o RETGS não fosse aplicável (al. b) do n.º 6 do art.º 120.º do CIRC).

4. Estudo de direito comparado

Uma vez que o objetivo da dissertação comporta também avaliar se o regime especial de tributação dos grupos de sociedades é competitivo no plano europeu, foi feita uma incursão pela regulamentação de outros ordenamentos jurídico-tributários que tratam desta temática, incidindo apenas sobre dois EM da UE, dadas as limitações do presente estudo. Neste contexto, foram selecionados dois regimes de tributação dos grupos de sociedades diferentes, os vigentes em Espanha e em França, e feita uma análise comparada entre estes e o RETGS, no intuito de apurar as semelhanças e diferenças mais relevantes.

4.1. Regime vigente em Espanha: Régimen de Consolidación Fiscal

A *Ley del Impuesto sobre Sociedades* prevê um regime específico no quadro da tributação dos grupos de sociedades, o *régimen de consolidación fiscal*. Este regime é de aplicação facultativa, pelo que, no caso de opção do grupo pela sua aplicação, as sociedades integrantes deste não podem ser tributadas a título individual (n.º 1 do art.º 55.º da LIS).

4.1.1. Noção de Grupo e Requisitos materiais

Neste regime, o grupo fiscal é considerado como contribuinte (n.º 1 do art.º 56.º da LIS), ou seja, o grupo é dotado de personalidade tributária. Existe um grupo fiscal quando todas as sociedades que o integram sejam residentes em Espanha e cumpram os requisitos previstos no art.º 58.º da LIS. O grupo abrange, em regra, sociedades anónimas, por quotas e em comandita por ações (n.º 1 do art.º 58.º da LIS). O período de tributação do grupo deve coincidir com o da sociedade que o representa (n.º 1 do art.º 68.º da LIS).

Os requisitos elegíveis para a qualificação de uma sociedade como “dominante” do grupo estão previstos no n.º 2 do art.º 58.º da LIS. Primeiro, deve ter personalidade jurídica e estar sujeita, e não isenta, ao imposto sobre sociedades ou a um imposto similar e, desde que não seja residente num país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável. Importa, mencionar, a este respeito, que os estabelecimentos estáveis de sociedades não residentes localizados em Espanha podem ser considerados como sociedades dominantes referentes às sociedades cujas participações estão afetadas aos mesmos (al. a)).

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

Em segundo lugar, a sociedade deve ter uma participação, direta ou indireta, de pelo menos, 75%⁴¹ do capital social e possuir a maioria dos direitos de voto de outra ou outras sociedades, consideradas como dependentes, no primeiro dia do período de tributação em que o regime seja aplicável (al. b)). A participação e os direitos de voto devem ser mantidos durante todo o período de tributação, com exceção em caso de dissolução da sociedade participada (al. c)).

A sociedade dominante não pode ser dependente, direta ou indiretamente, de nenhuma outra sociedade que verifique os requisitos para ser considerada como dominante (al. d)). Em relação aos estabelecimentos estáveis de sociedades não residentes, estas não podem ser dependentes de uma sociedade que reúna as condições para ser considerada dominante e não podem ser residentes num país, território ou região com um regime fiscal claramente mais favorável (al. f)).

Os requisitos elegíveis para qualificação de uma sociedade como “dependente” estão definidos no n.º 3 do art.º 58.º da LIS. Assim, são consideradas como sociedades dependentes aquelas que tenham residência em Espanha e em relação às quais a sociedade dominante tenha uma participação de, pelo menos, 75% do capital social e a maioria dos direitos de voto ou uma participação mínima de 70%, no caso de sociedades cujas ações são transacionadas em mercado regulamentado, durante todo o período de tributação, conforme as als. b) e c) do n.º 2 do art.º 58.º da LIS. Podem ainda ser consideradas como sociedades dependentes os estabelecimentos estáveis de sociedades não residentes em Espanha relativamente às quais uma sociedade residente cumpra os requisitos elegíveis como dominante do grupo, mencionados anteriormente.

Não podem fazer parte de um grupo fiscal as sociedades em que se verifique alguma das situações enunciadas no n.º 4 do art.º 58.º da LIS. Portanto, não podem integrar o grupo as sociedades nas seguintes situações: (i) que não sejam residentes em Espanha (al. a)); (ii) que estejam isentas do IS (al. b)); (iii) que estejam em situação de insolvência ou tenham sido dissolvidas (als. c) e d)); (iv) as sociedades dependentes que estão sujeitas ao IS a uma taxa diferente ao daquela que se verifica em relação à sociedade representante do grupo fiscal (al. e)); (v) cujo período de tributação, por imposição da lei, não possa ser adaptado ao da sociedade representante (al. f)).

⁴¹ Exige-se uma percentagem mínima de pelo menos, 70% do capital social, nos casos de sociedades cujas ações são transacionadas em mercado regulamentado.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

4.1.2. *Requisitos formais*

A representante do grupo é a sociedade dominante residente em território espanhol ou uma sociedade designada pelo grupo quando não existir nenhuma sociedade residente em Espanha que cumpra os requisitos para ser considerada dominante (n.º 2 do art.º 56.º da LIS). Esta é responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais materiais e formais do *régimen de consolidación fiscal*.

Cabe à sociedade representante do grupo apresentar, para efeitos fiscais, uma declaração com a demonstração de resultados e a demonstração dos fluxos de caixa consolidados, aplicando o método da consolidação integral a todas sociedades do grupo (n.º 1 do art.º 72.º da LIS). Esta ainda tem a obrigação de apresentar a declaração de rendimentos periódica do grupo fiscal, a liquidação e o pagamento do imposto, cabendo-lhe também as mesmas obrigações em relação ao pagamento por conta (n.º 1 do art.º 75.º da LIS). O prazo para apresentação da declaração do grupo fiscal é semelhante ao prazo da declaração individual da sociedade representante deste (n.º 2 do art.º 75.º da LIS).

As sociedades integrantes do grupo também estão sujeitas às obrigações fiscais que resultem do regime de tributação individual, com a exceção do pagamento da dívida fiscal (n.º 3 do art.º 56.º da LIS).

As auditorias fiscais ou investigações realizadas em relação a qualquer sociedade do grupo fiscal, desde que notificada da ação inspetiva a sociedade representante do grupo, fazem suspender o prazo de prescrição⁴² do IS em relação ao grupo em causa (n.º 4 do art.º 56.º da LIS).

As sociedades-membros do grupo fiscal são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto, excluindo as sanções eventualmente aplicadas (art.º 57.º da LIS).

4.1.3. *Aplicação do regime*

O *régimen de consolidación fiscal* aplicar-se-á quando acordado entre todas as sociedades que devem integrar o grupo fiscal (n.º 1 do art.º 61.º da LIS). A decisão deve ser aprovada pelo Conselho de Administração ou um órgão equivalente, sendo que a sociedade representante do grupo deverá participar à Administração Fiscal o referido acordo antes do início do período de tributação em que se pretende que o regime seja aplicado (n.ºs 2 e 6 do art.º 61.º da LIS).

⁴² De acordo com o art.º 66 da Ley General Tributaria, o prazo de prescrição abrange quer o que em Portugal se denomina “caducidade”, quer o que é chamado de “prescrição”.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

Exercida a opção pela aplicação do *régimen de consolidación fiscal*, o grupo fica vinculado a este por prazo indeterminado durante os períodos de tributação seguintes, desde que se cumpram os requisitos previstos no art.º 58.º da LIS e que não se renuncie à sua aplicação (n.º 5 do art.º 61.º da LIS).

As alterações na composição do grupo estão previstas no art.º 59.º da LIS, mais precisamente a inclusão e exclusão de sociedades do grupo. As sociedades sobre as quais se adquira uma participação, direta ou indireta, de pelo menos 75% ou 70%⁴³ do seu capital social, sempre que cumpram os restantes requisitos elegíveis previstos no n.º 2 do art.º 58.º da LIS, integram obrigatoriamente o grupo fiscal, com efeitos a partir do período de tributação seguinte. No caso de sociedades recém-constituídas a inclusão ocorre a partir da sua constituição, desde que os requisitos de elegibilidade no grupo estejam preenchidos (n.º 1 do art.º 59.º da LIS).

As sociedades dependentes que deixem de cumprir algum dos requisitos necessários para fazer parte do grupo, são excluídas do grupo fiscal. Essa exclusão tem efeitos no período de tributação em que se verifique tal situação (n.º 2 do art.º 59.º da LIS).

Cabe à representante do grupo efetuar as respetivas comunicações à AT, no caso de alterações na composição do grupo, identificando as sociedades que foram incluídas ou excluídas (n.º 6 do art.º 61.º da LIS).

4.1.4. *Aspetos específicos do Régimen de Consolidación Fiscal*

4.1.4.1. *Determinação da base tributável do Grupo*

A base tributável do grupo (n.º 1 do art.º 62.º da LIS) é determinada através da soma: (i) das bases tributáveis individuais das sociedades integrantes do grupo, tendo em conta as especificidades prevista no art.º 63.º (al. a)); (ii) das eliminações dos resultados internos (al. b)); (iii) em conformidade com o disposto nas *Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas*⁴⁴ (art.º 64.º da LIS), da incorporação das eliminações realizadas em períodos de tributação anteriores, em conformidade com o art.º 65.º (al.c)); (iv) das quantias respeitantes à reserva de capitalização prevista no art.º 25.º (al. d)); (v) das provisões, referente ao grupo fiscal, previstas no n.º 12 do art.º 11.º, com o limite de 70% do saldo positivo da agregação das variáveis anteriores (al. e)); e (vi) da dedução dos prejuízos fiscais do grupo, se a soma das variáveis anteriores for positiva (al. f)).

⁴³ Nos casos de sociedades cujas ações são transacionadas em mercado regulamentado.

⁴⁴ Aprovadas pelo Real Decreto 1159/2010 de 17 de setembro.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

4.1.4.2. *Regime específico de Dedução de Prejuízos Fiscais*

Nos casos em que a base tributável for negativa, esta pode ser deduzida aos lucros tributáveis do grupo fiscal, nos termos do art.º 26.º, ou seja, nos períodos de tributação seguintes, tendo como limite 70% da base tributável anterior à aplicação da reserva de capitalização (art.º 66.º da LIS). Os prejuízos fiscais, em cada período de tributação, podem ser deduzidos até ao limite de 1 milhão de euros (n.º 1 do art.º 26.º da LIS).

4.1.4.3. *Causas e Efeitos da Cessaçãõ da Aplicação do Regime e da Extinçãõ do Grupo*

O *régimen de consolidación fiscal* cessa a sua aplicação nos casos previstos no n.º 1 do art.º 73.º da LIS, i.e., verificando-se alguma circunstância que justifique a aplicação de métodos de avaliação indireta em alguma ou algumas das sociedades do grupo ou pelo não cumprimento dos deveres de informação relativos à formulação pela representante do grupo fiscal do balanço, demonstração dos resultados, demonstração das variações dos capitais próprios e demonstração de fluxos de caixa consolidados, aplicando o método de integração global a todas as entidades do grupo (al. a) e b)).

Os efeitos da cessaçãõ da aplicação do regime em análise ocorrem no período em que se verifiquem alguma ou algumas das causas mencionadas, assim, nesse caso, as sociedades integrantes do grupo serão tributadas a título individual (n.º 2 do art.º 73.º da LIS).

A extinçãõ do grupo fiscal dá-se quando a sociedade dominante deixa de o ser. Todavia, essa situação não se verifica nos casos em que a sociedade dominante deixe de apresentar essa característica e for não residente em território espanhol, sempre que se encontrem preenchidas todas as condições para que as sociedades dependentes constituam um grupo fiscal, exceto, quando estas incorporem outro grupo fiscal (n.º 6 do art.º 58.º da LIS).

Estãõs previstos no n.º 1 do art.º 74.º da LIS os efeitos da cessaçãõ da aplicação do *régimen de consolidación fiscal* ou da extinçãõ do grupo fiscal. Assim, quando se verifique algumas destas situações mencionadas, as eliminações pendentes de incorporação integram-se na base tributável individual das sociedades que integravam o grupo, na medida em que tenham gerado rendimentos objetos de eliminaçãõ (al. a)).

As sociedades que integrem o grupo fiscal no período de tributação em que ocorra a perda ou cessaçãõ do regime assumem, nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 74.º da LIS, entre outros: (i) os encargos financeiros líquidos pendentes de dedução; (ii) as quantias referentes à reserva de

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

capitalização; (iii) as provisões previstas no n.º 12 do art.º 11.º da LIS; e (iv) o direito de dedução dos prejuízos fiscais ainda não deduzidos, na proporção da sua contribuição para os mesmos. As sociedades que integravam o grupo fiscal à data da cessação da aplicação do regime têm o direito a deduzir os pagamentos por conta efetuados pelo grupo, na proporção em que tenham contribuído para eles.

Os efeitos anteriormente mencionados serão aplicáveis quando uma ou mais sociedades deixarem de pertencer ao grupo (n.º 2 do art. 74.º da LIS). No entanto, não se aplicam quando a sociedade representante do grupo passar a dominada ou for absorvida por qualquer sociedade através de uma operação de fusão ao abrigo do regime fiscal previsto no capítulo VII do título VII da LIS (n.º 3 do art.º 74 da LIS).

4.2. *Análise comparativa com o RETGS*

Em ambos os sistemas fiscais, espanhol e português, a legislação prevê um regime específico, de aplicação facultativa, relativo à tributação dos grupos de sociedades.

Para integrar o perímetro dos grupos abrangidos pelos regimes especiais de tributação em análise, em ambos os casos, as sociedades integrantes devem assumir a forma de sociedade anónima, por quotas ou em comandita por ações.

O critério de aplicação como sociedade dominante é semelhante em ambos os regimes, sendo exigido uma participação mínima de 75% no capital social. Neste contexto, importa referir que no regime espanhol é estabelecida uma participação mínima de 70% no capital social, nos casos em que as sociedades tenham ações transacionadas em mercado regulamentado.

O âmbito de participação em ambos os regimes é exclusivo para residentes, porém, os dois regimes abrem a possibilidade de opção a um conjunto de sociedades residentes, cuja sociedade dominante tenha sede ou direção efetiva noutra EM da UE ou EEE.

O *régimen de consolidación fiscal* considera o grupo de sociedades como sujeito passivo, situação diferente do RETGS em Portugal que não atribui ao grupo personalidade tributária.

A opção pela aplicação do RETGS é feita exclusivamente pela sociedade dominante, todavia, no regime espanhol a manifestação da opção deve ser objeto de um acordo expresso firmado pelas administrações de todas as sociedades que devem fazer parte do grupo fiscal, cabendo ao representante do grupo formalizar a opção.

Em relação à natureza dos regimes, no caso espanhol estamos perante um regime baseado no lucro consolidado do grupo, porquanto, a matéria tributável toma como base o resultado

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

evidenciado pelas contas consolidadas das sociedades integrantes, o que implica a eliminação de resultados internos e a desconsideração dos preços de transferência. Já no RETGS, o lucro tributável do grupo é apurado por integração dos resultados fiscais de todas as sociedades-membros, mediante a soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas das sociedades integrantes, não havendo eliminação dos resultados internos.

No *régimen de consolidación fiscal* as deduções à coleta são efetuadas à coleta do grupo (art.º 71.º da LIS), tal como sucede no RETGS, porém o regime vigente em Espanha contém uma norma expressa sobre o tratamento das deduções à coleta que uma sociedade tenha pendente de dedução à data da sua inclusão no grupo fiscal.

No regime espanhol, o reporte dos prejuízos fiscais não tem um limite temporal, mas, em contrapartida, impõe limites à dedução dos prejuízos a efetuar em cada período de tributação, i.e., até ao limite de 1 milhão de euros.

No *régimen de consolidación fiscal*, os estabelecimentos estáveis de uma sociedade que não possua residência em Espanha podem ser considerados como sociedade dominante ou dominada do grupo fiscal. No caso português, pode ser considerada dominante a sociedade com sede e direção efetiva noutro estado membro da UE, nos casos em que esta possua estabelecimento estável em Portugal, sendo este o responsável pelas obrigações que recaem a sociedade dominante, conforme o disposto no art.º 69.º-A do CIRC.

O RETGS, nos n.º os 4 e 5 do art.º 71.º do CIRC, prevê duas modalidades distintas de tratamento dos prejuízos em caso de a sociedade dominante de um grupo se transformar em dominada da sociedade dominante de outro grupo pré-existente, por aquisição do nível de participação mínima exigida. Diferentemente, o regime vigente em Espanha, apenas oferece uma modalidade de tratamento dos prejuízos em caso de a sociedade dominante de um grupo se qualificar como sociedade dependente desde que essa aquisição seja em consequência de operação de fusão.

Por último, em ambos os regimes em análise, as sociedades integrantes do grupo fiscal são solidariamente responsáveis pelo pagamento do IS.

Do acima exposto, é possível concluir que o *Régimen de Consolidación Fiscal* é suscetível de oferecer um leque mais amplo de benefícios às sociedades integrantes do grupo fiscal.

Entre as vantagens, há a salientar que o *Régimen de Consolidación Fiscal*: permite eliminar os resultados das operações intragrupo; dispensa as obrigações de documentação das operações

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

vinculadas, para efeitos dos preços de transferências; não estabelece um limite temporal na dedução dos prejuízos fiscais; possibilita a integração de sociedades cotadas em mercado regulamentado com um menor nível de participação mínima exigida; e, em caso de extinção do grupo fiscal ou de saída de sociedades do grupo, confere às sociedades que integravam o grupo, o direito de dedução dos prejuízos fiscais ainda não deduzidos e dos encargos financeiros líquidos pendentes de dedução, na proporção em que tenham contribuído para os mesmos.

4.3. *Regime vigente em França: Régime D'Intégration Fiscale*

Em França, vigora o *régime d'intégration fiscale*⁴⁵. Este é um regime facultativo, cuja opção é realizada pela sociedade-mãe, sendo exigido o acordo de todas as sociedades que integram o grupo (art.º 223.º-A do CGI).

4.3.1. *Noção de Grupo e Requisitos materiais*

No *régime d'intégration fiscale* o grupo consiste no conjunto de sociedades residentes em França que cumpram os requisitos previstos no art.º 223.º-A do CGI. Neste contexto, uma sociedade, a seguir denominada sociedade-mãe, pode tornar-se o único contribuinte relativamente ao conjunto dos resultados do grupo formado por si própria e pelas sociedades nas quais detém 95%⁴⁶ ou mais do capital social de forma contínua durante o exercício, sendo este controlo exercido direta ou indiretamente, em particular através de uma sociedade do grupo ou sociedades interpostas.

Para uma sociedade fazer parte do grupo, em regra, tem que assumir a forma de sociedade anónima, por quota ou em comandita por ações e sociedade de responsabilidade limitada e ainda caso esteja enquadrada no regime de tributação simplificada, deve optar pelo regime de tributação normal, antes de integrar um grupo fiscal (art.º 223.º-Q do CGI).

As datas de abertura e encerramento dos exercícios contabilísticos, com a duração de doze meses, devem ser as mesmas para todas as sociedades integrantes do grupo fiscal, podendo ser alterada, uma vez, para mais ou menos dos doze meses em qualquer momento ao longo do período de validade da opção.

Em regra, as sociedades estrangeiras não podem fazer parte do *régime d'intégration fiscale*, no entanto, uma sociedade-mãe ou holding francesa detida por uma sociedade residente noutra EM da UE ou EEE, este último desde que tenha acordo de cooperação administrativa com a França,

⁴⁵ Cf. *Code général des impôts, Section VIII: Groupes de sociétés, Article 223 A à 223 U.*

⁴⁶ Manter 95% do capital de uma sociedade significa manter a propriedade de 95% dos direitos a dividendos e 95% dos direitos de votos (CGI, art.º 223.º-A, I s. 6).

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

pode solicitar essa opção se as suas sociedades dominadas concordarem expressamente, e ainda com o consentimento da sociedade estrangeira interposta.

A sociedade-mãe não pode ser detida, diretamente, em 95% ou mais por outra sociedade sujeita ao imposto sobre sociedades em França.

4.3.2. *Requisitos formais*

Em caso de opção, a sociedade-mãe deve formalizar o pedido de aplicação do *régime d'intégration fiscale* à Administração Fiscal. Em caso de aceitação, o regime é válido por um período de cinco anos, desde que todas as condições exigidas pelo art.º 223.º-A do CGI continuem reunidas e é renovável por tempo indeterminado.

Além da lista de sociedades integrantes do grupo, a sociedade-mãe deve enviar a lista de sociedades interpostas acompanhada das declarações pelas quais essas sociedades dão a conhecer o seu acordo para assumir essa qualidade.

A menos que denunciado antes do termo de cada período, o regime pode ser renovado, por acordo tácito, no final de cada período quinquenal.

Por último, a sociedade-mãe que deseje a cessação do regime em análise, deve comunicar isso mesmo antes do termo do período de tributação. O mesmo procedimento e prazo deve ser respeitado em caso de saída de uma sociedade dominada.

4.3.3. *Aplicação do regime*

Uma vez feita a opção pela aplicação do regime de integração fiscal, as sociedades integrantes passam a compensar os seus resultados ao nível do grupo, dessa forma, compensando os prejuízos gerados por umas sociedades do grupo com os lucros realizados por outras sociedades do grupo.

Fica a cargo de cada sociedade pertencente ao grupo determinar o seu próprio rendimento tributável e apresentar uma declaração de imposto que permita à Administração Fiscal calcular o imposto que seria pago se não estivessem incluídas no grupo fiscal. No entanto, cabe exclusivamente à sociedade-mãe a responsabilidade pelo apuramento do rendimento tributável do grupo, e também o pagamento da dívida tributária.

De acordo com o disposto no último parágrafo do artigo 223.º-A do CGI, as sociedades do grupo são solidariamente responsáveis pelo pagamento do IS.

4.3.4. *Aspetos específicos do Régime D'intégration Fiscale*

4.3.4.1. *Determinação da base tributável do Grupo*

A base tributável do grupo sujeito à taxa normal do IS é igual à soma algébrica dos:

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

- (i) resultados das sociedades do grupo;
- (ii) ajustamentos positivos e negativos feitos pela sociedade-mãe de acordo com o disposto nos artigos 223.º-B, 223.º-F, 223.º-I, 223.º-L e 223.º-R do CGI.

Para determinar o resultado fiscal global, o resultado de cada uma das sociedades do grupo, incluindo o próprio resultado da sociedade-mãe, é corrigido pela sociedade-mãe para evitar que ocorram duplas deduções ou duplas tributações. Esses ajustamentos também abrangem as mais-valias ou menos-valias denominadas de “longo prazo”.

4.3.4.2. *Regime específico de Dedução de Prejuízos Fiscais*

De acordo com o n.º 1 do art.º 223.º-I do CGI, os prejuízos apurados por uma sociedade relativamente a exercícios anteriores à sua entrada no grupo são atribuíveis apenas ao seu próprio lucro e dentro do limite de 1 milhão de euros mais 50% do valor correspondente ao lucro tributável do exercício em excesso desse primeiro valor. A parcela de prejuízos que não é deduzida do lucro resultante da aplicação dessas disposições continua a ser passível de dedução nas mesmas condições para os exercícios seguintes, sem limitação no tempo.

Quando o resultado global do grupo de um dado exercício é negativo, o prejuízo global pode ser deduzido ao lucro global dos exercícios seguintes ou pode ser imputado ao exercício anterior (*carryback*), por opção da sociedade-mãe, seguindo os procedimentos previstos no art.º 209.º parágrafo III do CGI que estabelece o limite de 1 milhão de euros mais 50% do valor correspondente ao lucro tributável do exercício em excesso desse primeiro valor.

Os prejuízos apurados por uma sociedade durante a aplicação do *régime d'intégration fiscale* não podem ser compensados com os seus próprios resultados (CGI, artigo 223.º-E, parágrafo 1, BOI-IS- GPE-20-10 a II-B § 190). Estes prejuízos continuam a ser utilizados pela sociedade-mãe em caso de cessação do grupo ou pelo grupo da sociedade que os apurou, em caso de saída de uma sociedade.

4.3.4.3. *Causas e Efeitos da Cessaçãõ da Aplicação do Regime e da Extinçãõ do Grupo*

O disposto no art.º 223.º-S do CGI define as situações que levam à saída do grupo de uma sociedade dominada e aquelas em que o regime de grupo deixa de ser aplicável a todas as sociedades. Neste contexto, o artigo já citado juntamente com o art.º 223.º-R do CGI especificam as consequências da saída do grupo de uma sociedade ou da cessação do regime.

Assim, quando uma sociedade do grupo deixar de cumprir as condições para a aplicação do regime verifica-se a sua saída do regime de grupo. A cessação do regime ocorre no caso de a

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

sociedade-mãe não renovar a opção prevista no art.º 223.º-A que exerceu ou quando o grupo fiscal deixar de existir porque não satisfaz as condições exigidas para a sua aplicação.

Como consequência da saída de uma sociedade do grupo o art.º 223.º-R prevê, em particular, a reintegração no resultado global do ano de saída, dos subsídios indiretos decorrentes da entrada de ativos que constituem um ativo fixo por um preço diferente do seu valor real e que foram deduzidos para a determinação do resultado global para exercícios iniciados em ou após 1 de janeiro de 1992 e outros subsídios indiretos, bem como subsídios diretos deduzidos do resultado global de um dos cinco exercícios anteriores ao ano de saída.

No caso de cessação do regime, a sociedade-mãe deve incluir no seu lucro tributável, no exercício em que o regime deixa de ser aplicável, os valores referentes às mais-valias ou menos-valias de “longo prazo”, exceto quando a cessação do grupo resultar de uma fusão entre sociedades do grupo.

4.4. *Análise comparativa com o RETGS*

Em ambos os regimes fiscais, francês e português, a legislação prevê um regime específico de aplicação facultativa, no quadro da tributação dos grupos de sociedades.

O critério de aplicação como sociedade dominante é diferente em cada regime, neste contexto, enquanto o RETGS exige uma participação mínima de 75% no capital social, o *régime d'intégration fiscale* exige uma participação mínima de 95% no capital social.

O acesso em ambos os regimes é exclusivo para residentes, porém, os dois regimes abrem a possibilidade de opção para um conjunto de sociedades cuja sociedade dominante tenha sede ou direção efetiva noutro EM da UE ou EEE.

A opção pela aplicação do RETGS é comunicada à AT pela sociedade dominante, não estando dependente de autorização, ao passo que o regime francês exige a celebração de um acordo entre todas as sociedades que devem fazer parte do grupo fiscal, cabendo à sociedade-mãe do grupo formalizar o pedido de aplicação à Administração Fiscal.

Semelhante em ambos os regimes é a designação da sociedade dominante ou da sociedade-mãe residente como responsável pelo cumprimento das obrigações declarativas, cabendo ainda essa responsabilidade a uma sociedade designada por esta, no caso de a sociedade dominante ter sede ou direção efetiva noutro estado membro da UE ou EEE.

No que concerne à determinação do resultado fiscal do grupo, tanto o RETGS quanto o *régime d'intégration fiscale* são regimes de integração de resultados fiscais individuais, o que

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

corresponde à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas das sociedades membros do grupo.

No RETGS, os prejuízos fiscais podem ser deduzidos nos cinco ou doze períodos seguintes, consoante a dimensão das sociedades, com a limitação de 70% do lucro tributável do grupo, em cada período de tributação. No caso francês, os prejuízos fiscais podem ser deduzidos nos períodos seguintes, sem limitação temporal, limitados a 1 milhão de euros mais 50% do valor correspondente ao lucro tributável do exercício em excesso desse primeiro valor.

No RETGS, a alteração da sociedade dominante do grupo pode não implicar a cessação do regime, se a nova sociedade dominante comunicar à AT a opção pela continuação da aplicação do regime. No caso francês o mesmo não se aplica, ocorrendo a cessação do primeiro grupo fiscal, a não ser que a alteração se dê por fusão ao abrigo do regime previsto no art.º 210.º-A do CGI.

Por fim, e em ambos os regimes em análise, as sociedades integrantes do grupo fiscal são solidariamente responsáveis pelo pagamento do IS.

Da análise feita, é possível concluir que o RETGS, em certos aspetos, revela-se mais vantajoso quando comparado ao *régime d'intégration fiscale*. Primeiramente, pelo nível de participação mínima exigida, que no RETGS é menor, permitindo assim uma integração de um maior número de sociedades.

Acrescem ainda outras vantagens, como sejam: a opção pelo RETGS é feita de forma automática, não está dependente de autorização prévia e não tem um limite temporal; a possibilidade de continuar com o regime, no caso de alteração da sociedade dominante, sem cessar o grupo fiscal; a opção de aplicar os limites à dedutibilidade dos gastos de financiamentos líquidos ao apurado do grupo, ao invés da sua aferição ser efetuada numa base individual; a inibição de retenções na fonte sobre rendimentos intragrupo, que possibilita a otimização de *cash flows*.

4.5. *A tributação dos Grupos no quadro da União Europeia: A MCCCIS*

Em 16 de março de 2011, a Comissão Europeia apresentou ao Conselho uma Proposta de Diretiva sobre a MCCCIS⁴⁷. A proposta, que foi retirada em 2015, consagrava um “sistema de

⁴⁷ Cf. Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS), COM (2011) 121 final, Bruxelas, 16 de março de 2011.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

regras comuns para calcular a matéria colectável das sociedades, com residência fiscal na UE e das sucursais situadas na UE de sociedades de países terceiros”⁴⁸.

Esta proposta surgiu com o objetivo de mitigar entraves de natureza fiscal ao funcionamento do mercado interno, pois, conforme assinalava Rosado Pereira (2004), “A necessidade de cumprir múltiplas regras fiscais diferentes, uma vez que cada EM tem um conjunto distinto de regras fiscais e contabilísticas, de procedimentos administrativos e de convenções para evitar a dupla tributação distintos, dificulta o exercício de actividades económicas simultaneamente em vários EM”.

Perante a impossibilidade de ser alcançado um acordo na discussão técnica da referida proposta de diretiva, no âmbito do Conselho Europeu, em 25 de outubro de 2016, a Comissão Europeia apresentou ao Conselho uma nova Proposta de Diretiva sobre a MCCCIS⁴⁹. Essa proposta manteria a sua função antielisão fiscal da MCCCIS e o objectivo de instituir um sistema de tributação das sociedades que facilite o comércio transfronteiras e o investimento no mercado interno.

A MCCCIS relançada inclui as mesmas vantagens da proposta de 2011 no que concerne a sujeitar grupos de sociedades com presença tributável em pelo menos um EM a um sistema único de regras para o cálculo da sua matéria coletável em toda a UE, respondendo assim, a uma única Administração Fiscal (balcão único).

Por se tratar de um projeto ambicioso, a proposta de MCCCIS, apresentada em 2016, prevê uma abordagem por fases. Na 1.^a etapa, prevê a determinação de uma base tributável comum do imposto de sociedades e na 2.^a etapa a definição da base tributável comum consolidada.

Diferentemente da proposta de 2011, que estabelecia um sistema opcional para todos os grupos de sociedades, esta proposta será vinculativa para todos os grupos de sociedades de determinada dimensão, tendo como critério para a fixação da dimensão o total dos rendimentos brutos consolidados do grupo, que apresente demonstrações financeiras consolidadas, ficando assim a aplicação das regras comuns, como opção, para um amplo número de grupos que ficam aquém do limiar de dimensão.

⁴⁸ Cf. Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma MCCCIS, COM (2011), p. 5).

⁴⁹ Cf. Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS), COM (2016) 683 final, Estrasburgo, 25 de outubro de 2016.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

Semelhante à proposta de 2011, os requisitos de elegibilidade para formar um grupo fiscal assentam em dois critérios: i) controlo (mais de 50% dos direitos de votos) e ii) detenção de participação superior a 75% do capital ou de direitos a participação nos lucros superior a 75% dos direitos de participação nos lucros. Esses limiares devem ser respeitados durante todo o exercício fiscal, caso contrário, a sociedade em incumprimento terá de deixar imediatamente o grupo.

Por comparação com a proposta de 2011, mantém-se inalteradas as regras sobre o tratamento dos prejuízos fiscais. Assim, se uma sociedade integrar o grupo, os prejuízos fiscais anteriores à consolidação podem ser compensados em relação à sua quota-parte, nos exercícios posteriores, sem limitação temporal. No entanto, se uma sociedade deixar o grupo, não lhe serão imputados quaisquer prejuízos fiscais incorridos durante o período de consolidação.

Um aspecto inovador desta proposta em relação à de 2011 manifesta-se no caso de situações de reestruturação. Se mais de uma sociedade deixar o grupo, que apresente prejuízos fiscais, é fixado um patamar para determinar as condições em que haverá imputação destes prejuízos para todo o grupo consolidado.

A proposta prevê ainda regras para tratar os ganhos de capital não realizados que tenham sido associados a ativos fixos sempre que os ativos sejam alienados num curto espaço de tempo após a sua entrada ou saída de um grupo. Assim, um EM (no caso de uma entrada num grupo) ou o grupo (no caso de uma saída do grupo) podem tributar ganhos de capital subjacentes, na parte em que tenham sido gerados no seu território fiscal.

A fórmula de repartição do resultado consolidado tem três fatores de igual ponderação (mão de obra, ativos e vendas por destino). O fator mão de obra será dividido em massa salarial e número de trabalhadores (50% para cada item). O fator ativo será constituído por todos os ativos fixos corpóreos. As receitas dos impostos retidos na fonte incidentes sobre os pagamentos efetuados pelos contribuintes de juros e *royalites* serão repartidos segundo a fórmula de repartição, citada acima, do exercício fiscal em que o imposto de retenção é devido. Já a retenção de impostos sobre dividendos não será repartida, uma vez que, inversamente do que acontece com os juros e os *royalites*, os dividendos são distribuídos depois de impostos e não possibilitam uma dedução prévia por todas as sociedades do grupo.

À Proposta de Diretiva relativa à MCCCIS são atribuídas diversas vantagens, tais como: a diminuição dos custos de cumprimento das obrigações fiscais e dos custos de conformidade para os grupos de sociedades europeus; a eliminação ou atenuação da dupla tributação na UE;

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

a possibilidade de dedução dos prejuízos fiscais numa escala transfronteiriça; a redução dos casos de evasão e fraude fiscal; a diminuição do número de litígios a sujeitar ao TJUE; e ainda a possibilidade de inclusão, no sistema da MCCCIS, de sociedades para as quais não é obrigatória a sua aplicação, especialmente PMEs, uma vez que estas poderão beneficiar significativamente da simplificação e diminuição dos custos inerentes, em caso de expansão para outros EM⁵⁰.

Por outro lado, também são apontados alguns constrangimentos, a saber: os elevados custos de transição; o aumento dos custos administrativos dos EM, na medida em que a Administração Fiscal terá de gerir dois sistemas fiscais diferentes; os possíveis impactos negativos ao nível das receitas fiscais; uma chave de repartição manipulável, pois, os grupos podem desviar as sociedades para outros países com taxas de impostos mais baixas.

5. Conclusões, limitações e orientações de pesquisa futura

Este trabalho teve como objetivo analisar os aspetos essenciais do RETGS. Para melhor compreender essa temática procedeu-se a uma análise comparativa com os regimes vigentes em Espanha e em França, e ainda uma breve referência à Proposta da MCCCIS.

Pelo que foi exposto, verificou-se que a opção pela aplicação do RETGS, confere ao conjunto de sociedades integrantes algumas vantagens, aliás, já o Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (30 de abril de 1996)⁵¹ assinalava, a propósito do Regime Fiscal do Lucro Consolidado “Trata-se de um importante factor de competitividade dos grupos económicos portugueses, contribuindo para a atenuação dos efeitos da especialização por empresas em função da área de actividade respectiva, flexibilizando e otimizando a gestão”.

Na atualidade, as **vantagens** mais relevantes do RETGS abrangem:

- a possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais gerados por umas sociedades do grupo com os lucros tributáveis obtidos por outras, possibilitando uma poupança fiscal para o grupo.
- constitui uma forma de combate à evasão fiscal, que se justifica na medida em que possibilita uma adequada gestão fiscal, efetuada com um grau de razoável segurança e

⁵⁰ “Os custos com a criação de uma filial diminuiriam até 67%, tornando-se mais fácil a deslocação de sociedades (incluindo PME) para o estrangeiro” cf. Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma MCCCIS, COM (2016), p. 8).

⁵¹ Publicado nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 191, DGCI, Lisboa, 2002.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

previsibilidade, que potencialmente poderá desincentivar o recurso, por parte dos grupos de sociedades, a técnicas de evasão fiscal;

- a possibilidade de opção pela aplicação dos limites à dedutibilidade dos gastos de financiamentos relativamente ao grupo, pode otimizar a aplicação dos limites, porquanto, não só o modo de cálculo dos gastos de financiamento líquidos enunciado no n.º 12 do artigo 67.º do CIRC, permite neutralizar os gastos e os rendimentos financeiros dos empréstimos intragrupo, que assim não contribuem para o preenchimento dos limites fixados no n.º 1 do mesmo artigo, como ainda, o cálculo do EBIDTA ao nível do grupo é susceptível de ampliar a capacidade de dedução dos gastos de financiamento líquidos em cada período de tributação;
- a maximização das deduções à coleta, por serem feitas ao montante apurado sobre a matéria coletável do grupo, possibilitando que sejam feitas deduções, designadamente a título de benefícios fiscais, que as sociedades a que respeitam individualmente, em especial em caso de insuficiência de coleta ou de apuramento de prejuízos fiscais, não poderiam efectuar;
- minimização da pressão relativamente aos preços de transferência, pois, admite-se como provável que a AT não atribuirá aos grupos abrangidos pelo RETGS um grau de risco elevado, na medida em que a agregação dos resultados fiscais individuais neutraliza o efeito das correções dos preços de transferência, tanto mais que a AT é obrigada a proceder a ajustamentos correlativos (cf. n.º 11 do artigo 63.º do CIRC);
- dispensa de retenção na fonte relativamente aos rendimentos obtidos por sociedades abrangidas por este regime, o que permite uma otimização de *cash flows*.

O RETGS também apresenta **constrangimentos**, que, desde logo, decorrem da exigência legal de verificação de todas as condições e requisitos durante a integralidade dos períodos de tributação em que é aplicado, sendo ainda de destacar os seguintes:

- a cessação do regime em caso de não preenchimento de todas as condições e requisitos condiciona a dinâmica dos grupos e a sua capacidade de adaptação às mudanças de conjuntura económica e à evolução dos negócios;
- a localização das sociedades, uma vez que, apenas, podem ser consideradas as sociedades com sede e direção efetiva em Portugal não favorecendo, assim, a internacionalização das empresas portuguesas;

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

- o facto de se extinguir o direito a utilização da quota-parte dos prejuízos fiscais gerados durante o regime, sempre que ocorra a saída de uma sociedade do grupo fiscal ou cesse a aplicação do regime;
- a responsabilidade solidária das sociedades pelo pagamento do imposto agregado, uma vez que, a opção pela aplicação desse regime é apenas da sociedade dominante, podendo deste modo, lesar os interesses dos acionistas minoritários de sociedades que apuram prejuízos fiscais;
- as regras de reporte dos prejuízos fiscais – art.º 52.º do CIRC - não clarificam se o período de reporte, em caso de aplicação do RETGS, é sempre de cinco ou se também pode, em certos casos (e.g., todas sociedades do grupo possuírem a certificação de PME) ter a duração de doze períodos;
- os efeitos da renúncia ou cessação do regime fazem-se sentir no exercício anterior ao da ocorrência, o que pode acarretar num reajuste de contas e a substituição das declarações periódicas de rendimentos quando estas já tenham sido apresentadas;
- O RETGS projeta os seus efeitos apenas no IRC, não sendo dada relevância aos grupos abrangidos pelo regime no domínio de outros impostos (e.g. IVA, Imposto do Selo, IMT⁵²).

Em face do que ficou exposto, é possível concluir que o RETGS, mesmo com os constrangimentos que lhe são inerentes, é um importante meio no planeamento fiscal dos grupos de sociedades, pela economia de imposto que é suscetível de proporcionar e o concomitante efeito positivo na tesouraria das sociedades do grupo.

Diferentemente do *Régimen de consolidación fiscal* em Espanha, as regras que integram o RETGS não cobrem de forma exaustiva, todos os aspetos pertinentes da sua aplicação, dando assim margem à interpretação o que naturalmente tende a aumentar a conflitualidade entre os contribuintes e à AT.

Muito embora, num horizonte de médio ou longo prazo, seja expetável que a Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS) venha a ser aprovada e a ser transposta para o direito nacional, entretanto, o RETGS poderia evoluir no sentido de aperfeiçoamento de alguns aspetos em que se revela menos atrativo, sem descurar, a preocupação de, em simultâneo, não o tornar mais vulnerável a atuações de planeamento fiscal abusivo.

⁵² A transmissão de imóveis realizadas entre sociedades pertencentes a um grupo abrangido pelo RTLC beneficiavam da isenção do imposto de Sisa.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

Nesse sentido, tendo em conta as desvantagens apresentadas, formulam-se algumas sugestões que poderiam ser ponderadas em ordem a tornar o RETGS ainda mais competitivo e atrativo:

- A sociedade dominante deveria poder escolher o perímetro de grupo, de entre as sociedades que preencham os requisitos necessários à sua integração no RETGS, como forma de dotá-lo de maior flexibilidade e mais ajustado à dinâmica real dos grupos de sociedades, acautelando, em simultâneo, a sua eventual utilização como fator de erosão da receita fiscal;
- Instituição da obrigatoriedade de formalização de um acordo de adesão ao regime, por parte de todas as sociedades integrantes do grupo, como forma de proteger os interesses minoritários, na medida em que todas as sociedades respondem solidariamente pelo pagamento do imposto (IRC);
- Clarificação do período (5 ou 12 anos) de reporte de prejuízos fiscais, em caso de aplicação do RETGS;
- Alterar as consequências da saída de uma sociedade do grupo e da cessação do regime, no respeitante à manutenção do direito à dedução dos prejuízos fiscais gerados no período vigente do RETGS pelas sociedades integrantes, na quota-parte que contribuíram para os mesmos e ainda não deduzidos;
- Estabelecer que a produção temporal dos efeitos da renúncia e da cessação do regime se verifica no exercício da ocorrência dos factos que a determinam, conforme os regimes espanhol e francês.

As limitações deste trabalho resultaram do reduzido número de obras e artigos publicados sobre o tema, a que acresce a falta de divulgação por parte da AT de dados estatísticos desagregados que possibilitem o conhecimento do IRC que o Estado deixou de arrecadar em função da aplicação do RETGS, qual a matéria coletável com e sem o regime e a dimensão média dos grupos.

Como investigação futura sugere-se um estudo que proceda a uma avaliação prospetiva do impacto da Proposta de Diretiva MCCCIS em Portugal, focando as diferentes vertentes: normativa, económica e receita tributária e ainda a eventual coexistência dos dois regimes de tributação dos grupos de sociedades – o RETGS e o Regime previsto na referida Proposta de Diretiva.

Referências bibliográficas

- Autoridade Tributária e Aduaneira (2017). *Estatísticas – Imposto sobre o Rendimento* [Base de dados], março 2017. Lisboa: Portal das finanças. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/
- Antunes, J. A. (2002). *Os Grupos de Sociedades - Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*, 2ª Ed. Coimbra: Almedina.
- Araújo, J. R. (2014). *Regime Fiscal das SGPS: A opção pelo RETGS*. Universidade Coimbra. Faculdade de Economia, Coimbra. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/27356>
- Avelãs Nunes, G. (2001). *Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em sede de IRC*. Coimbra: Almedina.
- Belo, L. (1994). As novas regras da tributação pelo lucro consolidado. *Fisco*, (6), pp. 3-11.
- Belo, L. (2001). Algumas reflexões ao nível do impacto sobre os grupos económicos da designada Reforma Fiscal. *Fisco*, (99-100), pp. 67-83.
- Carreira, M. (1992). *Concentração de Empresas e Grupos de Sociedades: Aspectos Históricos Económicos e Jurídicos*. Porto: Edições ASA.
- Coelho, F. P. (1988). Grupos de sociedades - anotações preliminares aos arts. 448º a 508º do CSC. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, LXIV, p. 297 e ss.
- Comissão Europeia (2011). *Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma Matéria coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS)*, 121 final, Bruxelas, 16 de março. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011PC0121&from=PT>
- Comissão Europeia (2016). *Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS)*, 683 final, Estrasburgo, 25 de outubro. Disponível em: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/COM-2016-683-F1-PT-MAIN.PDF>
- Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (2002). Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal. *Caderno de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 191.
- Comparato, F. K. (1978). Les groupes de sociétés dans la nouvelle loi bresillienne des sociétés par actions. *Rivista delle società*, (23), pp. 845 e ss.
- Correia, L. B. (2000). *Direito Comercial - Sociedades Comerciais*, Vol. 2. Lisboa: A.A.F.D.L.
- Correia, M. (2013). *Taxation of Corporate Groups*. Holanda: Kluwer Law International.
- Diretiva n.º 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes*. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:345:0008:0016:PT:PDF>

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

- Figueira, E. (1990). Disciplina jurídica dos grupos de sociedades - breves notas sobre o papel e função do grupo de empresas e sua disciplina. *Colectânea de Jurisprudência*, tomo IV, pp. 36 e ss.
- Forum Europaeum de Derecho de Grupos (1999). Por um derecho de los grupos de sociedades para Europa. *Revista de Derecho Mercantil*, p. 453.
- Freitas Pereira, M. H. (1994). Regime fiscal do reporte de prejuízos - princípios fundamentais. *Estudos em homenagem à Dr^a. Maria de Lourdes Órfão de Matos, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, pp. 239-240.
- Grupo Mello (2017). *Relatório Demonstrações Financeiras* [Em linha]. Disponível em: <https://www.josedemello.saude.pt/jose-de-mello-saude/informacao-de-gestao>
- Grupo Sonae Capital (2017). *Relatórios e Contas* [Em linha]. Disponível em: <http://www.sonaecapital.pt/pt/investidores/relatorios-e-contas>
- International Fiscal Association (IFA) Cahiers de droit fiscal international, Volume 89b, *Group taxation*, 2004 Vienna Congress
- Lidoy, A. B. (1999). *El régimen de los grupos de sociedades en la ley 43/1995 (fundamentos, requisitos, subjectividade, regimen sancionador e requisitos)*. Madrid: Estudios financieros.
- Lopes, N. M. (2012). *Opção real RETGS: Avaliação fiscal e financeira*. Instituto Universitário de Lisboa. ISCTE Business School, Lisboa. Disponível em: <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/5045>
- Lousa, M.d. (1988). Considerações sobre a tributação dos grupos de sociedades. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 350, pp. 199 e ss.
- Lousa, M. d. (1989). O Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 355, pp. 59-60.
- Martins, J. M. (2014). *(Des) Vantagens do Regime especial de Tributação dos Grupos de Sociedades*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Instituto Superior Politécnico do Porto, Porto. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/47139930.pdf>
- Morais, R. D. (2009). *Apontamentos - ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2015). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Rodrigues, A. M. (2006). *O Goodwill nas contas consolidadas*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Rosado Pereira, P. (2004). *A tributação das Sociedades na União Europeia: Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de actuação comunitária*. Coimbra: Almedina.
- Sá, N. F. (2014). *A Tributação dos Grupos de Sociedades na mais recente reforma do IRC*. Católica Porto, Porto. Disponível em: <http://repositorio.ucp.pt>
- Sanches, J. L. (2009). A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios. *Fiscalidade* 38.
- Spengel, C., & Wendt, C. (2007). *A common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union: some issues and options*. Mannheim: Oxford University Centre for Business Taxation.
- Teixeira, G. (2008). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

Ventura, R. (1981). Grupos de sociedades - uma introdução comparativa a propósito de um projecto preliminar de directiva da CEE. *Revista da Ordem dos Advogados*. (41).

Ventura, R. (1990). *"Fusão, Cisão e Transformação de Sociedades"*. Coimbra: Almedina.

Listagem de jurisprudência

Acórdão do TCAN (2ª Secção) de 21 de maio de 2008, processo: 00138/04, relator Dulce Neto. Disponível em: <http://www.acordaos.pt/tribunal-central-administrativo-do-norte/>

Acórdão do Tribunal Constitucional (3ª secção) n.º 197/2016 de 13 de abril, processo n.º 465/2015. Disponível em: https://dre.pt/web/guest/home/-/dre/74509046/details/maximized?serie=II&parte_filter=32&day=2016-05-23&date=2016-05-01%2Fen&dreId=74504706

Acórdão do Tribunal Constitucional (3ª secção) n.º 430/2016 de 13 de julho, processo n.º 367/13. Disponível em: https://dre.pt/web/guest/home/-/dre/75450104/details/maximized?serie=II&parte_filter=32&day=2016-09-30&date=2016-09-01%2Fen&dreId=75442709

Acórdão do Tribunal de Justiça (2ª Secção) de 12 de junho de 2014, "SCA Group Holding e o.", processos apensos: C-39/13, C-40/13, C-41/13. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62013CJ0039&qid=1413643152519&from=PT>

Acórdão do tribunal de Justiça (2ª secção) de 12 de junho de 2014. X AG, X1 Holding GmbH, X2 Holding GmbH, X3 Holding GmbH, D1 BV, D2 BV e D3 BV contra Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam, processo C-40/13. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62013CJ0039&qid=1413643152519&from=PT>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 13 de dezembro de 2005, Marks & Spencer plc contra David Halsey, processo C-446/03, n.º 32. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0446&rid=1>

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 3 de fevereiro de 2015, Comissão Europeia contra Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, processo C-172/13. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=162042&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=169152>

Legislação

Circular n.º 4/90 de 9 de janeiro. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/ronlyres/1FA11C79-AD9D-4BA1-BFA3-30726AFE2A26/0/circular_4_de_09-01-1990_direccao_geral_das_contribuicoes_e_impostos.pdf

Circular n.º 5/2015 de 31 de março. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/ronlyres/BFC73926-5FD3-4CFB-8E1F-224E4A6C89EE/0/Circular_5_2015.pdf

Code général des Impôts, Section VIII: Groupes de sociétés, Article 223 A à 223 U. Disponível em:

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?idArticle=LEGIARTI000031011058&idS>

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

[ctionTA=LEGISCTA000006179589&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20170920](#)

Código das Sociedades Comerciais. Disponível em:

http://www.stj.pt/ficheiros/fpstjptlp/portugal_codigosociedadescomerciais.pdf

Código do Imposto sobre as Sociedades das Pessoas Coletivas. Disponível em:

<https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/DB0D5898-6686-41CA-A750-3498D9BCB579/0/CIRC.pdf>

Constituição da República Portuguesa. Disponível em:

<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Documents/constpt2005.pdf>

DL n.º 158/2009 de 13 de julho. Disponível em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/5C3B66D5-5E7B-441E-BD5E-F43D0405853C/0/DL_158_2009.pdf

DL n.º 414/87 de 31 de dezembro. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/406139/details/normal?q=Decreto-Lei+n.%C2%BA%20414%2F87>

DL n.º 442-B/88 de 30 de novembro. Disponível em:

http://www.dgpj.mj.pt/DGPJ/sections/leis-da-justica/livro-viii-leis/pdf-viii-2/dl-442b-1988/downloadFile/file/DL_442B_1988.pdf?nocache=1182436835.79

Lei do OE2011, n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro. Disponível em:

http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_print_articulado.php?tabela=lei_velhas&artigo_id=&nid=1295&nversao=1&tabela=lei_velhas

Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/571007>

Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro. Disponível em:

http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_print_articulado.php?tabela=leis&artigo_id=&nid=258&nversao=&tabela=leis

Lei n.º 53-A/2006 de 29 de dezembro. Disponível em:

http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_print_articulado.php?tabela=lei_velhas&artigo_id=&nid=904&nversao=1&tabela=lei_velhas

Lei n.º 73/2013 de 03.09. pp. 5499 – 5519. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/499528/details/normal?l=1>

Lei n.º 82-C/2014 de 31 de dezembro. Disponível em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/ABAAB8CE-41A5-4ECA-9886-D7AB52519FD1/0/Lei_82C_2014.pdf

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Disponível em:

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2014-12328

Real Decreto 1159/2010 de 17.09. BOE n.º 232, de 24.09.2010, pp. 81005 a 81140.

Disponível em: http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2010-14621

Regulamento (UE) n.º 1254/2014 da Comissão, de 11 de dezembro de 2012. Disponível em:

http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/IAS_IFRS_UE/Reg_1254_2012_IFRS10_IFRS11_IFRS12_IAS27_IAS28.pdf

Recursos eletrónicos

Comissão de Normalização Contabilística: <http://www.cnc.min-financas.pt/> Acedido em: 30 de março de 2017.

Anexos

Anexo 1 – Exemplo prático do RETGS

No período N a sociedade X1, dominante do grupo X, detendo as seguintes participações nas demais sociedades que integram o grupo, decide optar pelo RETGS:

- Na sociedade X2, 85%, que por sua vez detém 50% da sociedade X3.
- Na sociedade X3, 40%
- Na sociedade X4, 80%

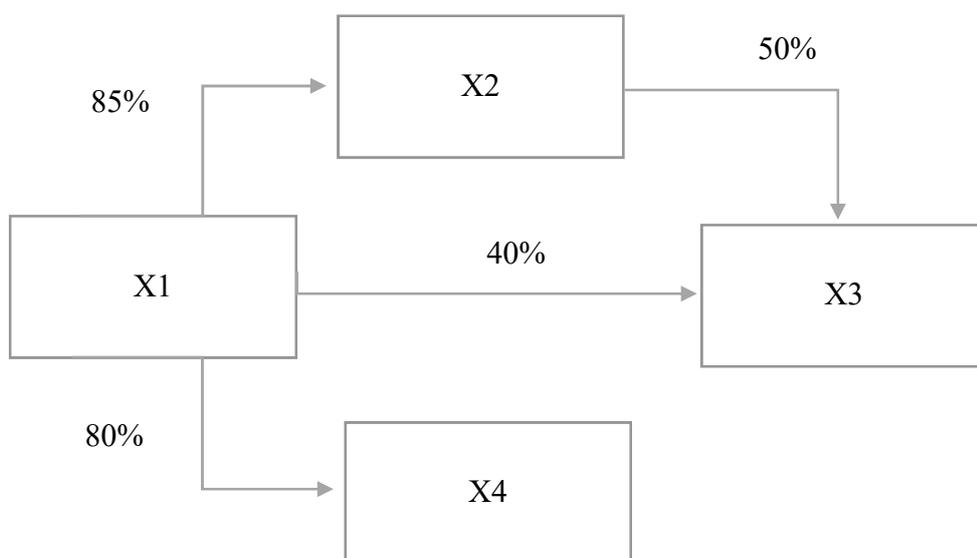


Figura 1 - Estrutura do Grupo X

Dados:

- Os resultados fiscais individuais das sociedades no período N foram os que constam da **Tabela I**.
- Os resultados individuais do período N-1, anterior ao início da aplicação do RETGS, e os prejuízos fiscais registados em períodos de tributação anteriores e ainda dentro do período de reporte, apresentam-se na **Tabela II**.

Num primeiro momento, procedeu-se o apuramento da matéria coletável individual das sociedades X_i , como se a opção pelo RETGS não tivesse sido tomada, conforme os valores expressos na **Tabela III**.

Num segundo momento, partiu-se do resultado individual das sociedades X_i , realizou-se a soma algébrica (i.e., à soma dos resultados positivos e dos resultados negativos), chegando assim ao

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

lucro tributável do grupo X. Do montante apurado foi deduzido o prejuízo fiscal da sociedade X4, para efeitos do apuramento da matéria coletável com a aplicação do RETGS, que consta na **Tabela IV**.

Por fim, efetuou-se o cálculo do imposto das Sociedades X_i e do grupo X cujo valores consistem nos apresentados na **Tabela V**.

Do exposto, constata-se que o imposto a entregar ao Estado, no período N, quando aplicado o RETGS é inferior ao valor que seria entregue se as sociedades que compõem o grupo fossem tributadas individualmente. Com a aplicação do regime o Estado arrecada o montante de **50 512,5 euros** de IRC, enquanto, que, não o sendo, arrecadaria **57 862,5 euros**.

Esta diferença, de **7 350 euros**, corresponde à economia de imposto resultante da aplicação do RETGS, pelo facto de serem deduzidos ao lucro tributável do grupo os prejuízos fiscais de sociedades pertencentes ao mesmo. É de notar que a sociedade X3, cujo resultado fiscal individual é negativo (prejuízo fiscal), se tributada numa base individual não apura coleta de IRC, enquanto no RETGS o prejuízo registado é comunicado ao grupo. Nas palavras de Lousa (1989), “(...) em primeira linha, os grupos constituídos por sociedades em que umas apresentam lucros e outras prejuízos, devido à economia de imposto conseguida com a compensação dos resultados positivos e negativos. A compensação possibilita, por outro lado, que as sociedades do grupo com resultados negativos utilizem, mais amplamente do que fariam noutras circunstâncias, certas «oportunidades fiscais», em termos, nomeadamente, da prática de reintegrações e amortizações – caso do método das quotas degressivas, elementos de reduzido valor e despesas de investigação e desenvolvimento.”

Todas as tabelas apresentadas no exemplo prático constituem uma adaptação dos exemplos fornecidos pela AT na Circular n.º 5/2015, de 31 de março.

Tabela I - Resultados líquidos das sociedades X_i no período de tributação N^{53} (em euros)

	Soc. X1	Soc. X2	Soc. X3	Soc. X4	Notas
Resultado antes de impostos (RAI)	61.500	175.000	-35.000	30.000	
IRC estimado (inclui derramas)	13.837,5	39.375	0	4.650	(1)
Resultado líquido do exercício	56.162,5	135.625	-35.000	25.350	

⁵³ Por questões de simplificação, considerou-se que todos os custos e proveitos contabilísticos são aceites para efeitos fiscais, exceto o imposto sobre o rendimento (IRC), pelo que o resultado antes de impostos (RAI) coincide com o resultado fiscal.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E
CONSTRANGIMENTOS

Tabela II - Resultado do ano N-1 e prejuízos fiscais período de tributação N-1 das sociedades X_i (em euros)

	Soc. X1	Soc. X2	Soc. X3	Soc. X4
Prejuízos fiscais do período N-1	0	0	0	10.000
Lucro tributável do ano N-1	20.000	200.000	10.000	0

Tabela III - Apuramento da matéria coletável individual das sociedades X_i (em euros)

	Soc. X1	Soc. X2	Soc. X3	Soc. X4	Notas
Lucro tributável do grupo	61.500	175.000	0	30.000	
Prejuízos fiscais do período N	0	0	35.000	0	
Prejuízos fiscais do período N-1	0	0	0	10.000	(2)
Matéria coletável	61.500	175.000	0	20.000	

Tabela IV - Apuramento da matéria coletável do grupo X (em euros)

	Grupo X	Notas
Lucro tributável	231.500	(3)
Prejuízos fiscais da soc. X4 no período N-1	10.000	(4)
Matéria coletável	221.500	

Tabela V - Cálculo do imposto das sociedades X_i e do grupo X (em euros)

	Soc. X1	Soc. X2	Soc. X3	Soc. X4	Grupo X
Lucro tributável	61.500	175.000	(35.000)	30.000	231.500
Matéria coletável	61.500	175.000	0	20.000	221.500
IRC liquidado (taxa 21%)	12.915	36.750	0	4.200	46.515
Derrama municipal (taxa 1,5%)	922,5	2.625	0	450	39.97,5
Derrama estadual	0	0	0	0	0
IRC a entregar ao Estado	13.837,5	39.375	0	4.650	50.512,5
Economia de imposto no âmbito do RETGS					7.350

Notas explicativas:

(1) O IRC estimado foi calculado pela diferença entre o RAI e os prejuízos fiscais passíveis de dedução no período corrente.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

(2) A sociedade X4 apresenta um prejuízo fiscal, referente ao período N-1, no valor de 10 000 euros, o qual é deduzido, na íntegra, no período N, nos termos do art.º 52.º do CIRC.

(3) O lucro tributável do grupo é calculado pela soma algébrica dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que o compõem, nos termos do n.º 1 do art.º 70.º do CIRC.

(4) A sociedade X4 apresenta um prejuízo fiscal do período N-1, que só pode ser deduzido ao lucro tributável do grupo até à concorrência do seu lucro tributável, o qual é deduzido, na íntegra, no período N, nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRC.

(5) A inclusão da sociedade X3 no grupo foi feita com base na detenção de uma participação indireta, cuja percentagem efetiva é obtida pelo processo da multiplicação e da soma das sucessivas percentagens de participação e dos direitos de voto, nos termos do n.º 6 do art.º 69.º do CIRC.

Anexo 2 - Jurisprudência Europeia

A eventual inevitabilidade de uma regulamentação europeia mínima comum do regime dos grupos de sociedades advém do número expressivo de pedidos de decisão prejudicial submetidos ao TJUE neste âmbito.

As respostas do TJUE proferidas acerca deste assunto têm sido no sentido de reforçar o princípio europeu da não discriminação.

No âmbito da jurisprudência europeia, são de destacar, alguns dos casos mais relevantes, os acórdãos do TJUE “Marks & Spencer”⁵⁴, “Comissão/Reino Unido”⁵⁵ e “SCA Group Holding e o.”⁵⁶, e o caso *Papillon* (Processo C-418/07), de 27 de novembro de 2008. O caso SCA Group Holding será objeto de explanação abaixo, quanto ao processo C-40/13, que versa sobre a temática da liberdade de estabelecimento de sociedades, no quadro do regime de consolidação fiscal. Este acórdão constitui um marco importante, visto que considerou que o tratamento diferenciado de sociedades residentes cuja sociedade-mãe também é residente e sociedades residentes, cuja sociedade-mãe é residente noutro Estado membro é contrário ao princípio da liberdade de estabelecimento previsto no art.º 49.º do TFUE.

⁵⁴ Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 13 de dezembro de 2005, Marks & Spencer plc contra David Halsey, processo C-446/03, n.º 32.

⁵⁵ Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 3 de fevereiro de 2015, Comissão Europeia contra Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, processo C-172/13.

⁵⁶ Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de junho de 2014, "SCA Group Holding e o.", processos apensos: C-39/13, C-40/13, C-41/13.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

Acórdão do TJUE, de 12 de junho 2014, Processo C-40/13

Este processo tem como partes X AG, X1 Holding GmbH, X2 Holding GmbH, X3 Holding GmbH, D1 BV, D2 BV e D3 BV contra Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam.

A X AG é uma sociedade residente na Alemanha, a qual detém as sociedades X3 Holding GmbH, D1 BV, D2 BV, residentes nos Países Baixos. Estas últimas sociedades pediram, em conjunto, a composição de uma unidade fiscal.

O pedido foi indeferido, sob alegação, por parte de Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam, que a sociedade-mãe X AG não era residente nos Países Baixos, nem aí tinha qualquer estabelecimento estável. Por consequência, as sociedades apresentaram recurso da decisão de indeferimento no *Rechtbank Haarlem*, o qual o julgou improcedente. Aquelas sociedades recorreram da mencionada decisão no *Gerechtshof Amsterdam*, que suspendeu a instância e levantou algumas questões prejudiciais ao TJUE.

A questão levantada neste processo, prende-se, fundamentalmente, com saber se os artigos 49.º e 54.º do TFUE são contrários à legislação de um EM, segundo a qual uma sociedade-mãe residente e respetivas filiais residentes podem optar pela aplicação do RTLC, mas essa possibilidade é negada às sociedades-irmãs residentes cuja sociedade-mãe comum não é residente nem tem qualquer estabelecimento estável nesse EM.

O TJUE decidiu que os artigos 49.º e 54.º do TFUE devem ser interpretados como sendo incompatíveis com a legislação de um EM, de harmonia com a qual se permite a aplicação do RTLC a uma sociedade-mãe residente que detenha filiais residentes, mas não se permite a aplicação deste regime a sociedades-irmãs residentes cuja sociedade-mãe comum não é residente nem tem qualquer estabelecimento estável nesse EM.

Convém referir que um tratamento fiscal diferente de residentes e não residentes não representa, por princípio, uma discriminação proibida pelo TFUE. No entanto, sempre que a legislação de um determinado EM considera no mesmo plano, para efeitos fiscais, as sociedades residentes e as filiais, sucursais e agências localizadas neste EM detidas por sociedades não residentes, este não pode aplicar um tratamento diferenciado relativamente à concessão de um benefício fiscal.

A decisão do TJUE veio a influenciar o Direito Fiscal português, uma vez que o Código do IRC apenas permitia a aplicação do RETGS quando todas as sociedades que integravam o perímetro do grupo fossem residentes em Portugal (al. a) do n.º 3 do art.º 69.º do CIRC). Assim, foi aditado ao CIRC o art.º 69.º-A que prevê que um grupo de sociedades dominadas, cuja sociedade

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

dominante tenha sede ou direção efetiva noutra EM da UE, ou do EEE, possa optar pelo RETGS relativamente às sociedades dominadas residentes em território português.

Anexo 3 - Jurisprudência Nacional

No quadro da jurisprudência nacional tem se levantado bastantes questões relativas às mais diversas temáticas no âmbito do RETGS. Neste contexto, destacam-se dois acórdãos recentes do Tribunal Constitucional: o acórdão n.º 197/2016, que versa sobre a temática da tributações autónomas e o acórdão n.º 430/2016, relativo a derrama estadual.

Estes dois arestos são relevantes pois vieram clarificar, primeiro, que o agravamento das taxas de tributação autónoma deve ter em conta o prejuízo fiscal apurado pelo grupo.

Em relação ao acórdão n.º 430/2016, a decisão sufragou a norma do Código do IRC que estabelece como base de cálculo da derrama estadual o lucro tributável individual de cada sociedade, em caso de aplicação do RETGS.

Tribunal Constitucional (TC), Acórdão n.º 197/2016, de 13 de abril de 2016, Processo n.º 465/2015

A SEMAPA – Sociedade de Investimento e Gestão, SGPS requereu a constituição de tribunal arbitral, pedindo a declaração de ilegalidade e a anulação parcial da autoliquidação de IRC referente ao exercício fiscal de 2011, na parte relativa às tributações autónomas, suscitando a inconstitucionalidade das disposições do art.º 88, n.º 13, als. a) e b) e n.º 14 do CIRC.

O tribunal arbitral julgou o pedido improcedente, pelo que, em sequência, a autora recorreu para o TC, pretendendo ver apreciada a inconstitucionalidade das mencionadas disposições do CIRC.

A pretendida declaração de inconstitucionalidade do art.º 88, n.º 13, als. a) e b) do CIRC, foi fundamentada na alegação de violação do princípio da proporcionalidade e da proibição de confisco ou da propriedade privada, e a inconstitucionalidade do n.º 14 do artigo citado, foi sustentada no argumento de que colide frontalmente com os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e do rendimento real.

O TC decidiu não julgar inconstitucional as diversas interpretações normativas acerca dos normativos contestados, afirmando que “Não há aqui qualquer discriminação arbitrária: a diferenciação de tratamento baseia -se numa distinção objetiva de situações. A lei, através da tributação autónoma, e especialmente em relação à tributação prevista no n.º 13 do artigo 18.º, pretende estimular os contribuintes a evitar a realização de despesas excessivas que,

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

injustificadamente, possam afetar os resultados económicos e provocar uma diminuição da receita fiscal. O n.º 14 o que prevê é o agravamento da taxa quando a empresa incorre nesse tipo de despesas apesar de vir a apresentar, no respetivo período de tributação, um prejuízo fiscal.”

No âmbito do RETGS, o TC considerou que se o grupo optou por se apresentar à tributação como uma única entidade, com uma só capacidade contributiva, pelo que nos termos e para efeitos do art.º 88.º, n.º 14 do CIRC, o caso do agravamento em 10% das despesas sujeitas a tributação autónoma serão imputadas ao apuramento do prejuízo fiscal do grupo.

Tribunal Constitucional (TC), Acórdão n.º 430/2016, de 13 de julho de 2016, Processo n.º 367/2016

A SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento, S. A., requereu a constituição de tribunal arbitral para apreciação dos atos de autoliquidação de IRC, relativos aos exercícios de 2010 e 2011, na parte que respeita ao apuramento da derrama estadual.

A SECIL é uma sociedade tributada pelo RETGS.

A questão levantada neste processo visou a declaração de inconstitucionalidade do art.º 87.º-A, n.º 2 do CIRC, solicitando assim a declaração de ilegalidade (parcial) e conseqüente anulação (também parcial) dos referidos atos de liquidação, sob alegação de ferir os princípios que estão na base do RETGS, bem como, os princípios constitucionais da tributação pelo rendimento real, da igualdade ou da proibição de tratamentos discriminatórios ou de soluções arbitrárias, da proporcionalidade e da liberdade de gestão fiscal.

A Decisão proferida pelo tribunal arbitral do CAAD, em 30/04/2013, julgou totalmente improcedente o pedido formulado pela autora no âmbito do processo n.º 143/2012-T.

Por se tratar de uma novidade da norma em apreço, e pelo facto de não existir jurisprudência dos tribunais judiciais e dos tribunais arbitrais sobre o assunto, o tribunal arbitral coletivo ponderou uma decisão proferida pelo TC, em 09/04/2013, que se pronunciou sobre um recurso de constitucionalidade da norma constante do n.º 1, do art.º 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, pese embora respeitante à derrama municipal, assente em pressupostos semelhantes àqueles que o TC foi chamado a se pronunciar.

A decisão arbitral proferida reconheceu que os grupos de sociedades que apliquem o RETGS, consideram o lucro/prejuízo do grupo para efeitos de tributação em IRC, o que não afasta que

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

qualquer outro imposto, como é o caso da derrama estadual, não possa ter como base de incidência o lucro de cada uma das sociedades que constituem o grupo.

Quanto à natureza jurídico-fiscal da derrama estadual, o TC entendeu que, tal como sucede com a derrama municipal, a derrama estadual constitui um imposto autónomo. Sobre a temática da derrama municipal, Sanches (2009), referiu que “A sua relação com o IRC se cinge, portanto, para efeitos do seu cálculo e por razões de simplicidade, a uma base tributável comum, que não prejudica nem obsta à existência de relações jurídico-tributárias autónomas entre os dois impostos”.

Assim, o TC negou provimento ao recurso e decidiu não julgar inconstitucional a norma do art.º 87.º-A, n.º 2 do CIRC, na redação introduzida pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, “«que para efeitos de aplicação da taxa adicional de IRC conhecida como "derrama estadual", impõe a desconsideração de prejuízos fiscais ocorridos no próprio exercício, no âmbito da unidade fiscal que é o grupo de sociedades sujeito ao RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade)»”.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS
E CONSTRANGIMENTOS

Anexo 4 - Resumo do RETGS

Designação

Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

Inicialmente designado por Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado

Normativo jurídico-fiscal

Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro: introdução do Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado no sistema fiscal português

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro: aprovação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (inclusão deste regime)

Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro: Lei da Reforma Fiscal – alteração do modelo de tributação dos grupos de sociedades, através da substituição do regime baseado no lucro consolidado para um regime baseado na integração dos resultados tributáveis (positivos e negativos) das sociedades membro do grupo

Publicação de diversos diplomas avulsos

Natureza do regime

Aplicação facultativa para os grupos de sociedades abrangidos

[n.º 1 do art.º 69.º do CIRC]

Âmbito de aplicação (quanto à residência)

Sociedades residentes em território nacional (sede e direção efetiva em território português)

[al. a) do n.º 3 do art.º 69.º do CIRC]

Âmbito de aplicação (quanto à forma jurídica)

Sociedade por quotas

Sociedade anónima

Sociedades em comandita por ações

Entidades públicas empresariais que satisfaçam os requisitos quanto à qualidade de sociedade dominante

[leitura *a contrario sensu*, da al. g) do n.º 4, e n.º 11 do art.º 69.º do CIRC]

Âmbito de aplicação (quanto à sujeição de IS)

Sociedades sujeitas à taxa normal mais elevada

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS E CONSTRANGIMENTOS

[al. a) do n.º 3 do art.º 69.º do CIRC]

Critério de aplicação (detenção direta ou indireta)

Direito de propriedade $\geq 75\%$ do capital social, e

Direitos de voto $> 50\%$

[n.º 2 do art.º 69.º do CIRC]

Período de permanência dos limites acima indicados

Superior a 1 ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime, salvo sociedades constituídas pela sociedade dominante há menos de um ano

[al. b) do n.º 3 e n.º 13 do art.º 69.º do CIRC]

Tipo de tributação

1. Cálculo das matérias coletáveis individuais com base nas regras fiscais gerais previstas no Capítulo III no CIRC

2. Soma algébrica dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais apurados individualmente, corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação da opção prevista no n.º 5 do art.º 67.º

[n.º 1 do art.º 70.º do CIRC]

Dupla tributação dos lucros distribuídos

OE2011⁵⁷: Revogação do n.º 2 do art.º 70 do CIRC, que previa a correção à base tributável consolidada dos lucros distribuídos entre sociedades do grupo, independentemente que fossem ou não cumpridos os requisitos para eliminar a dupla tributação previstos no CIRC.

Assim, a partir de 2011, os dividendos distribuídos entre as sociedades do grupo, que não cumpram os requisitos para eliminação da dupla tributação, nos termos do art.º 51.º do CIRC, deixarão de ser subtraídos à base tributável do mesmo.

Retenções na fonte

Dispensa de retenção na fonte sobre os rendimentos obtidos intragrupo quando as sociedades pertençam ao mesmo perímetro de grupo, desde que esses rendimentos respeitem a períodos em que o regime tenha sido aplicado.

[al. e) do n.º 1 do art.º 97.º do CIRC]

⁵⁷ Cf. Lei do OE2011, n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.

Dedução de prejuízos fiscais

Prejuízos fiscais apurados antes da aplicação do RETGS poderão ser deduzidos até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam

[al. a) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRC]

Prejuízos fiscais apurados no âmbito do RETGS só poderão ser deduzidos ao lucro tributável do grupo

[al. b) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRC]

No caso de cessação do regime ou saída de uma sociedade do grupo o direito a deduzir os prejuízos ou quota-parte dos prejuízos, respetivamente, verificados, durante os períodos de aplicação do regime, extingue-se, mantendo-se o direito à dedução da quota-parte dos prejuízos verificados antes da aplicação do regime.

[als. c) e d) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRC]

Alteração da sociedade dominante

No caso de a sociedade dominante do grupo passar a condição de dominada, é possível à nova dominante optar pelo optar pelo prosseguimento da aplicação do regime.

[n.º 10 do art.º 69.º do CIRC]

Dedutibilidade dos gastos de financiamento

É dada a opção de aplicar o limite à dedutibilidade dos gastos de financiamento agregado relativo à totalidade das sociedades que o compõem.

[n.º 5 do art.º 67.º do CIRC]

Responsabilidade pelo pagamento do imposto e declaração do grupo

Cabe exclusivamente à sociedade dominante do grupo o dever de entregar a declaração periódica de rendimentos do grupo e, como de efetuar o pagamento do imposto, contudo, cada sociedade integrante do grupo deve enviar a sua declaração individual de rendimentos, sendo solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto.

[art.º 115.º e als. a) e b) do n.º 6 do art.º 120.º do CIRC]

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS
E CONSTRANGIMENTOS

Anexo 5 - Comparação entre o RETGS (Portugal) e os regimes vigentes em Espanha, França e a MCCCIS (UE)

Tabela VI – Tabela comparativa entre regimes de tributação dos grupos de sociedades

Designação	RETGS (Portugal)	<i>Régimen de Consolidación Fiscal (Espanha)</i>	<i>Régime D'intégration Fiscale (França)</i>	MCCCIS (UE) COM (2016)
Tipo de tributação	Integração de resultados	Consolidação de resultados + Eliminação das transações internas	Integração de resultados, exceto algumas mais-valias	Consolidação de resultados + Eliminação das transações internas
Critério de aplicação	≥ a 75% da participação no capital social + > a 50% dos direitos de voto	≥ a 75% ⁵⁸ da participação no capital social + > a 50% dos direitos de voto	≥ a 95% da participação no capital social + ≥ a 95% dos direitos de voto	> a 75% da participação no capital social ou > 75% dos direitos a participação no lucro + > a 50% dos direitos de voto
Âmbito	Residentes	Residentes + estabelecimentos estáveis de entidades não residentes	Residentes	Residentes na UE ou sucursais/filiais de não residentes na UE
Permissão de sociedades intermédias não residentes	Sim (apenas da UE ou do EEE, este último com acordo de cooperação administrativa)	Sim, porém, a legislação não deixa claro se apenas da UE ou do EEE	Sim (apenas da UE ou do EEE, este último com acordo de cooperação administrativa)	Sim
Tipo de adesão	Voluntária, mas obriga à integração de todas as sociedades (" <i>all-in all-out</i> ")	Voluntária, mas obriga à integração de todas as sociedades (" <i>all-in all-out</i> ")	Voluntária, mas obriga à integração de todas as sociedades (" <i>all-in all-out</i> ")	Vinculativa, mas opcional para as sociedades que fiquem aquém do limiar relativo à dimensão ⁵⁹

⁵⁸ Podendo ser ≥ 70% das participações sociais, nos casos de sociedades cujas ações sejam transacionadas em mercado regulamentado.

⁵⁹ Limiar relativo a dimensão: Receita total do exercício anterior do grupo 750.000.000 euros.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS
E CONSTRANGIMENTOS

Designação	RETGS (Portugal)	<i>Régimen de Consolidación Fiscal</i> (Espanha)	<i>Régime D'intégration Fiscale</i> (França)	MCCCIS (UE) COM (2016)
Quem toma a opção	Sociedade dominante	Acordado entre todas as sociedades que devem integrar o grupo, cabendo à sociedade representante comunicar a decisão da opção	Sociedade-mãe, porém, acordado entre todas as sociedades que devem integrar o grupo	A sociedade-mãe deve comunicar a criação do grupo, sob pena da autoridade fiscal principal emitir inscrição oficiosa
Desvinculação	Livre	Livre	Livre	Mínimo cinco anos de permanência no regime
Dedução dos prejuízos fiscais	Anteriores: até à concorrência do lucro tributável da sociedade a que respeitam	Anteriores: até à concorrência do lucro tributável da sociedade a que respeitam	Anteriores: até à concorrência do lucro tributável da sociedade a que respeitam	Anteriores: até à concorrência do lucro tributável da sociedade a que respeitam
	Durante: para os cinco ou doze exercícios posteriores, consoante a dimensão da sociedade	Durante: para os exercícios posteriores ou ao anterior, por opção da sociedade-mãe	Durante: para os exercícios posteriores, sem limitação temporal	Durante: para os exercícios posteriores, sem limitação temporal
	Após: extingue-se o direito à dedução dos prejuízos	Após: podem ser utilizados pelo grupo, em caso de saída de uma sociedade ou pela sociedade-mãe, em caso de cessação do regime	Após: podem ser utilizados pela sociedade que os gerou	Após: extinguem-se os prejuízos, em caso de saída de uma sociedade ou é repartido a cada sociedade na parte em que contribuíram, em caso de cessação do regime

Fonte: Adaptado de Sá (2014), p. 53.

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: VANTAGENS
E CONSTRANGIMENTOS

Anexo 6 - Dados estatísticos do RETGS

Tabela VII – Números de empresas envolvidas e grupos autorizados

Designação	2013	2014	2015	Var. (%) 2013/2014	Var. (%) 2014/2015
Empresas envolvidas	3 516	3 902	4 101	11,0%	5,1%
Grupos autorizados	499	519	548	4,0%	5,6%

Fonte: Portal das Finanças AT – Estatísticas de IR [Base de dados]

Tabela VIII – Economia de Imposto no âmbito do RETGS (em euros)

Economia de Imposto no âmbito do RETGS	2015	2016
Grupo Sonae Capital	4.785.224	4.984.893
Grupo Mello	2.406.496	2.032.326

Fonte: Relatório de contas divulgados pelos respetivos grupos