

Regime Fiscal dos Grupos de Sociedades

JOSÉ ALMEIDA FERNANDES

*FEUC – TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
ACÇÃO DE FORMAÇÃO CONTÍNUA
LISBOA, 18 DE JANEIRO DE 2019*

Grupos Fiscais

RETGS

- 0,9% das M22 apresentadas, mas tendência de crescimento desde 2013

CAP.I - NÚMERO DE DECLARAÇÕES - MAPA 2

NÚMERO DE DECLARAÇÕES

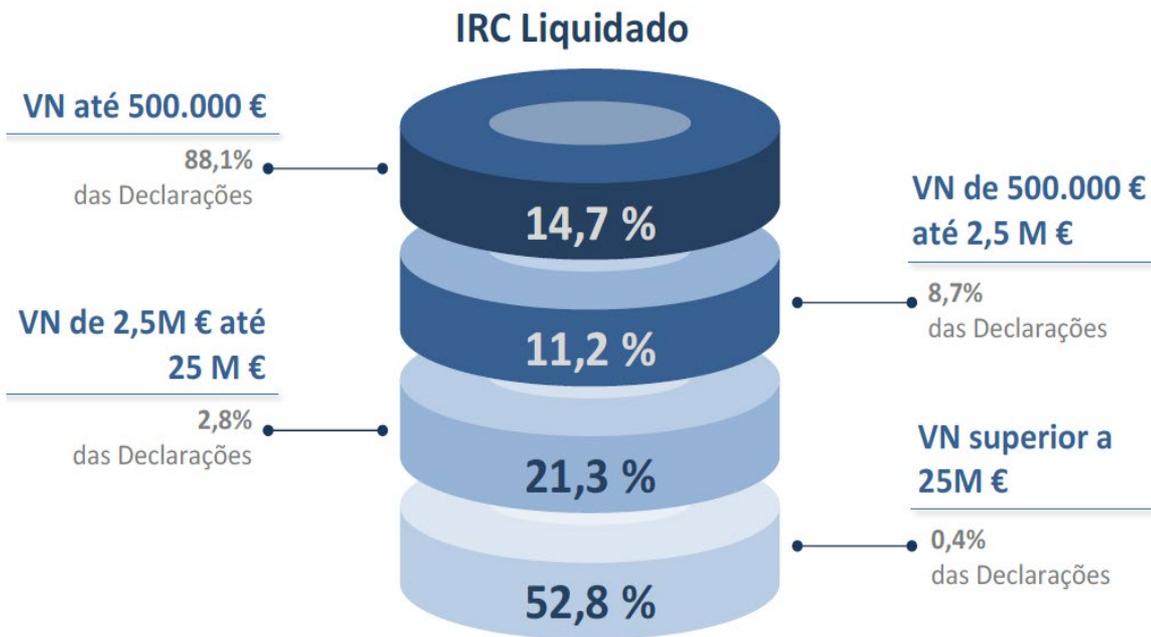
Por Regime de Tributação

DESIGNAÇÃO	2014	%	2015	%	2016	%	Var. (%) 2014/2015	Var. (%) 2015/2016
Regime Geral	421,737	95,8%	433,719	95,8%	446,365	96,0%	2,8%	2,9%
Regime de Isenção Definitiva	19,377	4,4%	20,772	4,6%	21,863	4,7%	7,2%	5,3%
Regime de Isenção Temporária	957	0,2%	1,095	0,2%	1,166	0,3%	14,4%	6,5%
Regime de Redução de Taxa	2,397	0,5%	1,908	0,4%	1,249	0,3%	-20,4%	-34,5%
Regime Simplificado	15,465	3,5%	16,562	3,7%	16,766	3,6%	7,1%	1,2%
Transparência fiscal	9,018	2,1%	9,227	2,0%	9,399	2,0%	2,3%	1,9%
Grupo de Sociedades	3,902	0,9%	4,101	0,9%	4,188	0,9%	5,1%	2,1%
TOTAL	440,168	100,0%	452,683	100,0%	464,780	100,0%	2,8%	2,7%

Grupos Fiscais

Gráfico 18. Número de Declarações e IRC Liquidado por Escalões de Volume de Negócios

(unidade: % peso)



RETGS

>> **0,4% das Declarações de IRC e correspondem a 52,8% do IRC Liquidado e 3,2% correspondem a 74,1%**

[IRC Liquidado 2015 = 3.681B€]

Grupos Fiscais

Relevância de Grupo de Sociedades para efeitos Fiscais

- IRC: IRC (*propriamente dito*), Derrama Estadual (DE), Derrama Municipal (DM), Tributações Autónomas (TA), Contribuições Sectoriais (CESE, CSB, TSA+, *Contribuição Recursos Florestais*), Pagamento Especial por Conta (PEC), Pagamento por conta (PPC), Pagamento Adicional por Conta (PAC), Resultado da Liquidação (RL), Remuneração Convencional do Capital Social (RCCS)
- IVA: *Opção não exercida por PT apesar de admitidos por Directiva*
- Imposto sobre o Património + IECs

Grupos Fiscais

Relevância de Grupo de Sociedades para efeitos Fiscais

■ IRC como Imposto Progressivo:

1. IRC = 17% [Matéria Colectável (MC) < 15k€] + 1,5% DM [sobre Lucro Tributável (LT)] = **18,5%**
2. IRC = 21% [MC > 15k€] + 1,5% DM [LT] = **22,5%**
3. IRC = 21% [MC > 15k€] + 1,5% DM [LT] + 3% DE [LT >1.5M€] = 25,5%
4. IRC = 21% [MC > 15k€] + 1,5% DM [LT] + 3% DE [LT >1.5M€] + 5% DE [LT >7.5M€] = **27,5%**
5. IRC = 21% [MC > 15k€] + 1,5% DM [LT] + 3% DE [LT >1.5M€] + 5% DE [LT >7.5M€] + 9% DE [LT >35M€] = **31,5%**

>> Adicionar para taxa efectiva = TA [até 45%]; Contribuições Sectoriais [variável + não dedutíveis] + Resultado da Liquidação >> Não dedutíveis para efeitos de determinação do LT

>> Distorções decorrentes de RETGS apenas relevante sobre IRC (propriamente dito) gerador de distorções relevantes no grupo

Grupos Fiscais

■ IRC como Imposto Progressivo:

*XIX- A Derrama Estadual é, pois, **mais uma taxa, na multiplicidade de taxas do IRC** (nomeadamente as previstas no Art. 87.º do CIRC), que, tal como as outras taxas, possui uma incidência real e pessoal próprias.*

*XX- E, como se referiu, a **multiplicidade** de sujeitos passivos **incidências e taxas é uma característica intrínseca ao próprio IRC**, como imposto plural que é, nos termos da Constituição.*

*XXI- Em sede de tributação das empresas, o comando constitucional é a tributação do seu rendimento real, sendo que a **Derrama Estadual não deixa de ser imposto sobre rendimento** das empresas, e como tal, **taxa adicional ao IRC**.*

*XXIII- Assim, dado que estamos, inquestionavelmente, perante uma tributação (adicional), que **nem materialmente nem formalmente difere do IRC, todas as regras de aplicação generalizada** às várias tributações previstas no CIRC ser-lhe-ão também aplicáveis.*

*XXIV- O que significa que, consubstanciando a Derrama Estadual IRC, baseia-se, **naturalmente, nas suas normas e regras, designadamente, as normas atinentes à liquidação** (Art. 90.º do CIRC), bem como as que definem o período de tributação.*

[Cf. Acórdão STA 07.11.2018, Alegações de Recurso da AT]

Grupos Fiscais

Relevância de Grupo na Contabilidade

>> Diferenças face ao Regime Fiscal

>> Consolidação contabilística vs “consolidação” fiscal (*maior aproximação até 2000, mas veja-se as questões ainda hoje suscitadas com tributação dos resultados internos suspensos nos OE 2016-2019*)

>> Crescimento do *book/tax gap* nos últimos anos com exemplos como o regime de reavaliação de 2016, regime de activos intangíveis (Art. 45.º-A CIRC) [*OE 2019 eliminou para o futuro transmissões intra-grupo*], registo de imparidades (salvo sector bancário), dedução de *goodwill* no SNC

>> Impacto *gap* no reconhecimento de Impostos Diferidos (Activos e Passivos)

Grupos Fiscais

Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS)

«Existe um grupo de sociedades quando **uma sociedade**, dita **dominante**, **detém, direta ou indiretamente, pelo menos, 75 % do capital de outra ou outras sociedades** ditas **dominadas**, desde que tal participação lhe **confira mais de 50 % dos direitos de voto**» (Art. 69.º, n.º 2 do Código do IRC)

- >> *Regime opcional, mas do tipo all-in / all-out (obrigação de inclusão no grupo de todas as sociedades que cumpram requisitos para a sua inclusão para evitar cherry-picking de sociedades)*
- >> *Contagem da percentagem mínima: acções próprias devem ser desconsideradas para efeitos de cálculo da participação mínima?*
- >> *Deverá permitir-se que no caso de sociedades cotadas com mínimo de dispersão de capital a percentagem mínima seja inferior (70% como em Espanha)?*

Grupos Fiscais

RETGS – Sociedade Dominante

Requisitos:

- sede e direcção efectiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada
- não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante;
- não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;

Grupos Fiscais

RETGS – Sociedade Dominada

Requisitos (positivos):

- sede e direcção efectiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada
- sociedade dominante detém a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;

>> *Questão: Estabelecimento Estável pode ser incluído no grupo? Limitação respeita a liberdade de estabelecimento do TFUE? Qual o impacto da admissibilidade de EE como “sociedade dominante” no contexto do artigo 69.º-A do Código do IRC)?*

>> *Período de detenção mínimo aplicável quando sociedades constituídas no próprio exercício? Apenas se constituídas até Março/3.º mês para permitir comunicação pela sociedade dominante da sua inclusão no grupo como até recentemente entendia a AT? Alteração de entendimento pela DSIRC (com efeitos práticos a partir de 2018)*

Grupos Fiscais

RETGS – Sociedade Dominada

Requisitos (negativos se no início ou durante a aplicação do regime):

- Estejam inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;
- Sujeitas a processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da acção;
- registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime (excepção se a participação detidas há > 2 anos);
- taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;
- período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;
- Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações

>> *Densificação de conceito de sociedade inactiva? Inexistente qualificação no direito fiscal e consequências da aproximação ao conceito de sociedades dissolvidas.*

>> *Restrição de inclusão/manutenção de sociedades dissolvidas restrita a casos de liquidação não ocorrer no mesmo período de tributação por suscitar diferente período de tributação das demais sociedades do grupo;*

>> *Exigência de inexistência de PF nos 3 anos anteriores impede na prática de SGPS ser sociedade dominante? Possível “renunciar” aos PF para efeitos de poder cumprir o requisito? Sociedades antes incluídas noutra grupo fiscal com PF?*

Grupos Fiscais

RETGS – Inclusão | Exclusão

- **Inclusão:** deve-se procurar incluir as sociedades com LT que exceda largamente o LT estimado para o grupo

- **Exclusão:** poder-se-á impedir a inclusão caso:
 - (i) adoptando período de tributação diferente;
 - (ii) sujeição a taxa de IRC reduzida (não renunciando a opção);
 - (iii) Detenção indirecta dos 75% através de sociedade estrangeira fora da UE/EEA

- >> *Questões: Regime ZFM é um regime que impede inclusão? E SGPS no passado com regime especial especial para MV? Redução de taxa por interioridade desqualifica possibilidade de inclusão?*

- >> *Referencial contabilístico: indiferente ou obrigação de todas as sociedades do grupo adoptarem SNC ou IFRS?*

Grupos Fiscais

RETGS – Determinação participação exigida (75%)

- Participações directas e indirectas;

- Indirectas através de:
 - (i) sociedades PT;
 - (ii) sociedades da UE
 - (iii) sociedades EEE (com cooperação administrativa)

- >> *Impacto jurisprudência europeia com Caso Papillon (mas CAAD não tem admitido a inclusão de sociedades antes de alteração introduzida com Reforma do IRC ainda que norma violasse o direito comunitário se contribuinte não tivesse solicitado a inclusão, como seja nos Proc. 279/2014-T e 574/2016-T, bem como mais recentemente declarando-se (erroneamente) incompetente para conhecer em 113/2017-T)*

- Percentagem efetiva da participação ou de direitos de voto é obtida pelo processo da multiplicação sucessiva das percentagens de participação e dos direitos de voto em cada um dos níveis

Grupos Fiscais

RETGS – Consolidação Fiscal Horizontal

- Admissibilidade de sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu formar grupo fiscal com as suas sociedades dominadas em Portugal (*cf. Art. 69.º-A do CIRC*)
- >> *Impacto da jurisprudência do TJUE no caso SCA Group Holding ao permitir constituição de grupo fiscal entre sociedades irmãs detidas por uma sociedade dominante não residente*
- >> *Regime obriga a inclusão do EE em PT da sociedade dominante não residente? Diferença face a EE enquanto sociedade dominada?*
- >> *Transição entre grupos de sociedades pré-existentes? Transmissibilidade de PF (69.º, n.º 10 vs 71.º, n.º 4 /5)? “Transmissibilidade” de benefícios fiscais gerados em grupos pré-existentes sujeita a regras diferentes porque conceptualmente questões diferentes*

Grupos Fiscais

RETGS – Determinação do lucro tributável do grupo

- 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, corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação da opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º (*Limitação à dedução de encargos financeiros calculada ao nível do grupo*)
- >> *Group relief com pooling de resultados fiscais individuais das sociedades do grupo (e não consolidação como para efeitos contabilísticos)*
- >> *RETGS existe para permitir compensar lucro tributável com prejuízo fiscal no contexto das sociedades do grupo (Questão: pode ser abusiva em si a própria opção pelo regime para compensar PF de umas sociedades contra LT de outras?)*
- >> *Reconhecimento para efeitos fiscais da tributação nas operações intra-grupo (≠ até 2000 com “resultados suspensos”, ainda que tributados por efeito do OE 2016, 2017, 2018 e 2019)? É caso ocorra uma alteração de sociedade dominante com “resultados suspensos”? Regime transitório no Art. 12.º, n.º 4 da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro?*

Grupos Fiscais

RETGS – Determinação do lucro tributável do grupo

- 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, corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação da opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º (*Limitação à dedução de encargos financeiros calculada ao nível do grupo*)

>> *Obrigação de apresenta o de M22 na qual seja determinado o imposto como se aquele RETGS não fosse aplicável (cf. Art. 120.º, n.º 6, alínea b) do Código do IRC*

>> *Responsabilidade solidária pelo pagamento de imposto das sociedades do grupo*

Grupos Fiscais

RETGS – Determinação do lucro tributável do grupo

- 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, corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação da opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º (*Limitação à dedução de encargos financeiros calculada ao nível do grupo*)
- >> *Questão: quem beneficia das vantagens do grupo? Sociedade dominante? Sociedades dominadas? Todas as sociedades equitativamente?*
- >> *Questões de corporate governance suscitadas pela integração de sociedades: protecção de accionistas minoritários assegurada? Dado o regime de all-in / all-out verdadeiramente após opção da sociedade dominante a sociedade dominada não pode ser excluída do grupo.*

Grupos Fiscais

RETGS – Determinação do lucro tributável do grupo

- 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, corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação da opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º (*Limitação à dedução de encargos financeiros calculada ao nível do grupo*)

>> *Possibilidade de deduzir PF de umas sociedades contra o LT de outras sociedades é em si um benefício fiscal?*

>> *AT: não quantifica a DF relativa ao “regime de tributação especial pelo grupo de sociedades” [RETGS] (...) uma vez que, de facto, estas realidades **não cabem no conceito de BF**, não tendo, conseqüentemente, que ser reportada a respetiva despesa [Relatório do Tribunal de Contas sobre OE]*

Grupos Fiscais

RETGS – Determinação do lucro tributável do grupo

- Conceito de Benefício Fiscal: *«as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem»*
 - Exemplificação = *isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedecem às características enunciadas no número anterior»*
 - Despesa Fiscal: os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais [EBF Art. 2.º, nºs 1 a 3]
- > AT: *não quantifica a DF relativa ao “regime de tributação especial pelo grupo de sociedades” [RETGS] (...) uma vez que, de facto, estas realidades **não cabem no conceito de BF**, não tendo, conseqüentemente, que ser reportada a respetiva despesa*

Grupos Fiscais

RETGS – Determinação do lucro tributável do grupo

Quanto ao RETGS, trata-se de um regime especial que visa finalidades extrafiscais dirigidas à formação de grupos de sociedades e de um regime opcional de tributação não diretamente aplicável a todos os grupos de sociedades, não constituindo um modelo de tributação comum aplicável diretamente aos grupos de sociedades que reúnam as condições legais para o efeito. Da aplicação desse regime decorrem vantagens fiscais, designadamente a dispensa de retenção na fonte no pagamento de rendimentos a sociedades do grupo e a compensação imediata de lucros e prejuízos fiscais gerados em cada exercício. Aplicando-se o regime de tributação-regra esses resultados seriam considerados por sociedade. A tributação em sede de RETGS traduz-se, em relação às sociedades do grupo, *“efetivamente por uma redução dos impostos pagos por estas”* – **vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30-04-2014 (Processo 05376/12)** – devendo essa receita cessante ser quantificada e classificada como DF por integrar o conceito legal de BF definido no artigo 2.º do EBF. Para 2013 a perda de receita fiscal pela aplicação do RETGS não foi quantificada pela AT. No único ano (2011) em que tal perda foi quantificada, o respetivo montante foi de € 583 M.

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais (Quais?)

- Os prejuízos das sociedades do grupo verificados em **períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação** do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º, **até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam;**
 - >> *PF anteriores apurados por uma sociedade só dedutíveis contra LT dessa sociedade (inclusivamente se PF transmitidos por fusão neutra a sociedade incorporante já no grupo)*
- Os **prejuízos fiscais do grupo** apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o regime **só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo**, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º;
 - >> *Em regra, PF do grupo só passíveis de dedução contra LT do grupo (mas transmissibilidade de PF do grupo admissível quando alteração de sociedade dominante ou fusão neutral de todas as sociedades do grupo)*

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais (Quais?)

- **Terminada a aplicação** do regime relativamente a **uma sociedade do grupo, não são dedutíveis** aos respectivos lucros tributáveis os **prejuízos fiscais verificados durante os períodos de tributação em que o regime se aplicou**, podendo, porém, ainda ser deduzidos, nos termos e condições do n.º 1 do artigo 52.º, os prejuízos a que se refere a alínea a) que não tenham sido totalmente deduzidos ao lucro tributável do grupo;
 - >> *Sociedade que saía do grupo não pode deduzir futuramente PF que apurou individualmente no contexto do grupo*
- Quando houver continuidade de aplicação do regime **após a saída de uma ou mais sociedades** do grupo, **extingue-se o direito à dedução** da quota-parte dos **prejuízos fiscais respeitantes àquelas sociedades**.
 - >> *Grupo não pode deduzir contra o LT do grupo os PF apurados por sociedades que saíram do grupo*

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais (Limite?)

- Os prejuízos das sociedades do grupo verificados em **períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação** do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º, **até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam;**

>> PF anteriores apurados por uma sociedade antes de “entrada” no grupo deduzidos a nível individual “até ao limite do lucro tributável” = 100%?

>> Ainda que a dedução ao nível do grupo com limite máximo de 70% (“deduzidos ao lucro tributável do grupo, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º”)?

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais (Critério?)

■ ~~Para efeitos do n.º 1, devem ser deduzidos em 1.º lugar os prejuízos fiscais apurados há mais tempo (cf. Art. 52, n.º 15 do CIRC revogado pela Lei do OE 2017).~~

>> *Qual o critério para determinar quais os PF a deduzir? OE 2017 eliminou o critério legal FIFO previsto anteriormente expressamente com a Reforma do IRC.*

>> *Critérios: dedução primeiros dos PF reportáveis ao lucro tributável no grupo e depois os do próprio exercício? Nos PF reportáveis deduzir primeiro os com menor prazo de reporte? Possibilidade de alterar critério por período de tributação? Quais as obrigações de consistência?*

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais (Critério?)

Norma transitória: No que se refere às **provisões por imparidades** registadas nos termos do Aviso n.º 3/95, e **sujeitas a anulação ou redução** ao abrigo do Aviso n.º 5/2015, os **sujeitos passivos podem optar** pelo seguinte regime:

a) A diferença positiva, apurada a 1 de janeiro de 2016, entre o valor das provisões por perdas por imparidade de crédito constituídas ao abrigo do Aviso n.º 3/95 e as imparidades constituídas a 1 de janeiro de 2016 referentes aos mesmos créditos de acordo com o normativo contabilístico aplicável, é **considerada, no apuramento do lucro tributável relativo ao exercício de 2016, apenas na parte em que exceda os prejuízos fiscais gerados em períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2012 e ainda não utilizados;**

b) O montante que não for considerado para efeitos de determinação do lucro tributável nos termos da alínea anterior é **abatido ao saldo dos prejuízos fiscais ali referidos.**

>> Grupos podem abater directamente reconhecimento destes imparidades na Banca contra o saldo dos PF? E fora da Banca são admissíveis este tipo de critérios? Em caso negativo, trata-se de um auxílio de estado?

>> Possíveis alterações com aprovação em Conselho de Ministros de 17.01.2019 de Proposta de Lei que altera o CIRC em matéria de imparidades das instituições de crédito e outras instituições financeiras

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais

- **Terminada a aplicação** do regime relativamente a **uma sociedade do grupo, não são dedutíveis** aos respectivos lucros tributáveis os **prejuízos fiscais verificados durante os períodos de tributação em que o regime se aplicou**, podendo, porém, ainda ser deduzidos, nos termos e condições do n.º 1 do artigo 52.º, os prejuízos a que se refere a alínea a) que não tenham sido totalmente deduzidos ao lucro tributável do grupo;
 - >> *Sociedade que saía do grupo não pode deduzir futuramente PF que apurou individualmente no contexto do grupo*
- Quando houver continuidade de aplicação do regime **após a saída de uma ou mais sociedades** do grupo, **extingue-se o direito à dedução** da quota-parte dos **prejuízos fiscais respeitantes àquelas sociedades**.
 - >> *Grupo não pode deduzir contra o LT do grupo os PF apurados por sociedades que saíram do grupo*

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais

- Quando a **nova sociedade dominante opte pela continuidade da aplicação do regime** especial de tributação dos grupos nos termos do n.º 10 do artigo 69.º, os prejuízos fiscais do grupo verificados durante os períodos de tributação anteriores em que o regime se aplicou podem, em casos de reconhecido interesse económico e mediante requerimento a apresentar à Autoridade Tributária e Aduaneira com aquela comunicação, ser dedutíveis ao lucro tributável do novo grupo, desde que seja obtida autorização do membro do Governo responsável pela área das finanças

>> Admissibilidade de manutenção dos PF do grupo ainda que exista alteração da titularidade do capital da antiga sociedade dominante e esta perca essa qualidade (será futuramente sociedade dominada)

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais

- Sociedade dominante de um grupo de sociedades (**nova sociedade dominante**) **adquire o domínio de uma sociedade dominante de um outro grupo** de sociedades (anterior sociedade dominante) e a nova sociedade dominante **opte pela continuidade da aplicação do regime** especial de tributação dos grupos nos termos do n.º 10 do artigo 69.º, **as quotas-partes dos prejuízos fiscais do grupo imputáveis às sociedades do grupo da nova sociedade dominante e que integrem o grupo da anterior sociedade dominante são dedutíveis nos termos da alínea a) do n.º 1**, desde que, em casos de reconhecido interesse económico e mediante requerimento a apresentar à Autoridade Tributária e Aduaneira com aquela comunicação, seja obtida autorização do membro do Governo responsável pela área das finanças.
 - Sociedade dominante de um grupo de sociedades (**nova sociedade dominante**) **adquire o domínio de uma sociedade dominante de um outro grupo** de sociedades (anterior sociedade dominante) e a nova sociedade dominante **opte pela inclusão das sociedades pertencentes ao grupo da anterior sociedade dominante** nos termos da subalínea 1) da alínea b) do n.º 7 do artigo 69.º, que preencham os requisitos previstos nos n.os 2, 3 e nas alíneas a), b) e d) a g) do n.º 4 do artigo 69.º, **as quotas-partes dos prejuízos fiscais do grupo da anterior sociedade dominante imputáveis às sociedades que integrem o grupo da nova sociedade dominante são dedutíveis nos termos da alínea a) do n.º 1**
- >> Opção da nova sociedade dominante decidir que grupo pretende que “sobreviva”, admitindo-se a manutenção/transmissibilidade dos PF do grupo que se extingue repartido/imputado às sociedades que o compunham e a sua dedutibilidade como sendo PF individuais dessas sociedades pré-grupo*

Grupos Fiscais

RETGS – Derrama Estadual

- **Quando seja aplicável o regime** especial de tributação dos grupos de sociedades, **as taxas** a que se refere o n.º 1 **incidem sobre o lucro tributável** apurado na declaração periódica **individual de cada uma das sociedades do grupo**, incluindo a da sociedade dominante.

>> *Irrelevância do RETGS para efeitos de DE, o que implica possível pagamento de DE mesmo que o grupo não apure LT e por isso sem colecta de IRC? Um tipo de IRC individual? Extraordinário (ainda se aplicável desde 2010)?*

>> *Se perspectiva individual impacto para efeitos de cálculo para determinação do crédito de imposto por dupla tributação jurídica ou económica internacional? “Fracção de IRC”?*

Grupos Fiscais

RETGS – Derrama Municipal

- Quando seja **aplicável o regime** especial de tributação dos grupos de sociedades, a **derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades** do grupo
- >> *Irrelevância do RETGS para efeitos de DM, o que implica possível pagamento de DM mesmo que o grupo não apure LT e por isso sem colecta de IRC*
- >> *Norma introduzida em 2012 após grupos litigarem com sucesso que DM devida sobre o LT do grupo (e não LT individual)*
- >> *Racionalidade económica de Derrama Municipal após separação de IRC como imposto adicional? Numa perspectiva municipal cumpre o principio da equivalência + utilizador pagador uma empresa pagar por que tem LT e outra não porque tem PF? Concorrência fiscal entre municípios com alterações na LFL (regra de minimis de auxílios de Estado)?*

Grupos Fiscais

RETGS – Tributação Autónoma

- Para efeitos do disposto no n.º 14 [**taxas elevadas em 10 pontos percentuais** quanto aos SP que apresentem PF no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários], **quando seja aplicável o regime** especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69.º, **é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70.º**
- >> *Impacto apenas quanto à taxa aplicável mediante a consideração não do LT/PF individual, mas sim se o grupo apura ou não um LT ou PF (decisões no CAAD admitiam análise da majoração ou não numa perspectiva individual)*
- >> *Contradição com a lógica individual de DE e DM (“esquizofrenia” própria da (i)lógica doutrinal das TA)*

Grupos Fiscais

RETGS – Tributação Autónoma

- Para efeitos do disposto no n.º 14 [**taxas elevadas em 10 pontos percentuais** quanto aos SP que apresentem PF no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários], **quando seja aplicável o regime** especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69.º, **é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70.º**

>> *Decisões Arbitrais n.º 239/2014-T (PF individual e não grupo) vs 447/2015-T (PF grupo e não individual) [CAAD tem permitido à AT alterações mais expeditas da lei sem intervenção de Tribunais judiciais superiores, o que merece reflexão]*

Grupos Fiscais

RETGS – Limites à Dedução de Encargos Financeiros

- **Grupo de sociedades sujeito ao regime especial** previsto no artigo 69.º, a **sociedade dominante pode optar**, para efeitos da **determinação do lucro tributável do grupo**, pela aplicação do disposto no presente artigo aos gastos de financiamento líquidos do grupo nos seguintes termos:
 - a) O **limite** para a dedutibilidade ao lucro tributável do grupo **corresponde ao valor previsto na alínea a) do n.º 1 [1M€]**, independentemente do número de sociedades pertencentes ao grupo **ou, quando superior**, ao previsto na alínea b) do mesmo número **[30%]**, **calculado com base na soma algébrica dos resultados** antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos **apurados** nos termos deste artigo **pelas sociedades que o compõem**
- >> Regime opcional de determinação do limite a nível ou ao nível do grupo com limite de 1M€ ou 30% do EBITDA fiscal das empresas que compõe o grupo*
- >> Regras próprias para reporte de gfl não deduzido ou “folgas”, os quais apenas passível de dedução/utilização no contexto do grupo (independentemente de saídas de empresas do grupo)*

Grupos Fiscais

RETGS – Limites à Dedução de Encargos Financeiros

■ Regime

- >> *Regime opcional de determinação do limite a nível ou ao nível do grupo com limite de 1M€ ou 30% do EBITDA fiscal das empresas que compõe o grupo*
- >> *Regras próprias para reporte de gfl não deduzido ou “folgas”, os quais apenas passível de dedução/utilização no contexto do grupo (independentemente de saídas de empresas do grupo)*
- >> *Determinação ao nível do grupo, mas incerteza sobre a necessidade ou não de reflectir a nível individual excessos/folgas quando exista opção por determinação de limite ao nível do grupo. Relevante ainda assim para a dedução de folgas/gfl pré-existentes à entrada em grupo e folgas/gfl de 2013 quando inexistente opção de grupo no Código do IRC)*
- >> *Possíveis alterações com aprovação em Conselho de Ministros de 17.01.2019 de Proposta de Lei que altera o CIRC para a transposição da Directiva ATAD [Diretiva (UE) 2016/1164] caso se adote, por exemplo, regras de excepção com “debt/equity ratio” como noutras legislações europeias.*

Grupos Fiscais

RETGS – Limites à Dedução de Encargos Financeiros

Remuneração convencional do capital social (Art. 41.º-A EBF)

- 5 - É **reduzido a 25 %** o limite previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 67.º do Código do IRC quando **os sujeitos passivos** beneficiem da dedução prevista no n.º 1.
- >> *Aplicável a nível de determinação de EBITDA do grupo no caso de sociedades dominantes que exerçam a opção? 5% do EBITDA para um benefício fiscal máximo de dedução ao LT de 140k€ (o que equivale a poupança fiscal de 29.4k€ à taxa de IRC de 21%)?*
- >> *Faz sentido aplicar ao grupo quando a norma anti-abuso introduzida limitava os casos de possível «utilização múltipla» do benefício (Art. 41.º-A, n.º 6 EBF)?*

Grupos Fiscais

RETGS – Dispensa de Retenção na Fonte

- **Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC**, quando este tenha a natureza de imposto por conta, nos seguintes casos:

e) **Rendimentos obtidos por sociedades tributadas segundo o regime definido no artigo 69.º, de que seja devedora sociedade do mesmo grupo** abrangida por esse regime, **desde que esses rendimentos respeitem a períodos a que o mesmo seja aplicado** e, quando se trate de lucros distribuídos, estes sejam referentes a resultados obtidos em períodos em que tenha sido aplicado aquele regime;

>> Grupo permite evitar a aplicação de retenções na fonte entre sociedades do grupo

Grupos Fiscais

RETGS – Benefícios Fiscais & Crédito de Imposto

■ Diferença entre Prejuízos Fiscais vs Benefícios Fiscais no contexto do grupo:

AT = «os prejuízos fiscais são deduzidos ao lucro tributável e aqui *«cada sociedade [do grupo] apura um lucro tributável na sua declaração individual»* (cf. cit. Ofício-Circulado n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008)

vs

AT = *«é verdade que nas declarações periódicas individuais [no âmbito do RETGS] não há um verdadeiro apuramento de colecta»* (cf. Ofício-Circulado n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008), logo dedução de benefícios fiscais no grupo far-se-á nos termos gerais do IRC, contra a colecta agregada do grupo, enquanto única verdadeira colecta existente

>> Dedução dos benefícios fiscais (à colecta) e a dedução dos prejuízos fiscais (ao lucro tributável) é radicalmente distinta no contexto dos Grupos Fiscais

>> Incorrecta a tentativa de aplicação analogicamente de regras previstas para os prejuízos fiscais (v.g., transmissibilidade, entrada/saída de grupo, limites à dedução individual vs grupo, etc) aos benefícios fiscais

Grupos Fiscais

RETGS – Benefícios Fiscais & Crédito de Imposto

- Colecta apenas apurada ao nível do grupo e, por isso, ainda que ausente de regulamentação expressa, os BFs e Créditos de Imposto dedutíveis à colecta do grupo decorrente da soma IRC + DE
- Inexistência de regras na inclusão de sociedades/grupos noutros grupos fiscais determina relevância se benefício fiscal constituído em grupo ou a nível individual [AT = deve-se determinar «*se no período de tributação em que nasceu o direito ao benefício fiscal em questão (...) os pressupostos eram, entre outros, a possibilidade de dedução à colecta*» individual ou do grupo (cf. § 12 da Informação vinculativa proferida pela AT no proc. 2010 002853, PIV n.º 1212, com entendimento sancionado por Despacho de 2010-10-27, do Director-Geral)]

Grupos Fiscais

RETGS – Benefícios Fiscais & Crédito de Imposto

- ❑ **IGF em auditoria que a falta de regulamentação sobre a utilização de benefícios fiscais por dedução à coleta, no âmbito do RETGS**, suscita dificuldades de controlo e, conseqüentemente, afeta a respetiva receita, designadamente face à ausência de uma conta-corrente destinada a identificar os prejuízos e os benefícios fiscais
- ❑ **Nova declaração periódica de rendimentos Modelo 22 – Anexo D** com a criação de novos quadros de reporte sobre BFs com duplo controlo na dedução de BF a individual e dedução de BF a nível do grupo (*cf. Despacho n.º 616/2019, de 04.01.2019*)

>>Colecta individual ficcionada das sociedades dominadas no RETGS? Implicações?

>> Crítica a desenvolvimentos/interpretações da AT via modelos/instruções de preenchimento dado que eliminam a natureza de autoliquidação do IRC. Implicações relevantes em contencioso gracioso e judicial

Grupos Fiscais

RETGS – Convenções para Evitar a Dupla Tributação

■ Art. 24, n.º 1 (Não discriminação): *Os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa do que aquela a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que refere à residência.*

>> § 25 OECD MC on Art. 24: *In that case, even if company X is a resident of State A under the domestic law of that State, it is not a resident of State A for purposes of the Convention by virtue of paragraph 3 of Article 4. It will therefore not be in the same circumstances as the other companies of the group as regards residence and paragraph 1 will not allow it to obtain the benefits of consolidation even if the different treatment results from the fact that company X has not been incorporated in State A. The residence of company X is clearly relevant with respect to the benefits of consolidation since certain provisions of the Convention, such as Articles 7 and 10, would prevent State A from taxing certain types of income derived by company X.*

>> *Caso de inclusão de entidade não residente para efeitos de CDT. Mas e no que respeita à sociedade dominante não residente com possibilidade de constituir grupo enquanto tal entre duas sociedades irmãs?*

Grupos Fiscais

RETGS – Convenções para Evitar a Dupla Tributação

- Art. 24, n.º 3 (Não discriminação): 3. A **tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas actividades.**
- >> § 41 OECD MC on Art. 24: **the equal treatment principle of paragraph 3 only applies to the taxation of the permanent establishment's own activities.** That principle, therefore, is restricted to a comparison between the rules governing the taxation of the permanent establishment's own activities and those applicable to similar business activities carried on by an independent resident enterprise. **It does not extend to rules that take account of the relationship between an enterprise and other enterprises** (e.g. rules that allow consolidation, transfer of losses or tax-free transfers of property between companies under common ownership) since the latter rules do not focus on the taxation of an enterprise's own business activities similar to those of the permanent establishment but, instead, on the taxation of a resident enterprise as part of a group of associated enterprises.
- >> *Caso de inclusão de EE de não residente no perímetro de um grupo fiscal. Depende de resposta a quem beneficia do RETGS: sociedade dominante ou sociedades dominadas conjuntamente com sociedade dominante?*

Grupos Fiscais

RETGS – Impacto da Jurisprudência do TJUE

Principais Casos:

Papillon, C-418/07 (*Determinação de percentagem mínima de detenção indirectamente*)

X Holding, C-337/08 (*Inclusão de Subsidiárias Estrangeiras em Grupo Fiscal Doméstico*)

Philips Electronics, C-18/11 (*«Transferência» de Prejuízos Fiscais entre sociedades associadas*)

Finanzamt Linz, C-66/14 (*Admissibilidade de amortização de goodwill restrita a situações de grupo fiscal apenas com subsidiárias domésticas*)

Groupe Steria, C-386/14 (*Recusa de vantagens decorrente da aplicação do regime de grupo a subsidiárias não residentes*)

SCA Holding Group, C-39/13, C-40/13 e C-41/13 (*Consolidação Fiscal Horizontal*)

Joined Cases C-398/16 and C-399/16 X BV & X NV v Staatssecretaris van Financiën (*Dedução encargos financeiros & Perdas Cambiais*)

NN A/S v Skatteministeriet, C-28/17 (*Dedução de prejuízo fiscal de estabelecimento estável contra lucro tributável do grupo*)

Grupos Fiscais

RETGS – Outros Tópicos

- Pagamentos por conta (grupo) vs Pagamento Especial por Conta (individual)

>> *E PPC/PAC admissível sem tomar em consideração dos BFs?*

- IVA: opção de existência de grupo para efeitos de IVA permitida pela Directiva, mas não objecto de transposição em Portugal
- CCCTB: regime de consolidação para grupos e possível futuro impacto caso permita compensação de LT com PF numa base transfronteiriça
- (Ir)relevância de grupos fiscais nas propostas de *Digital Services Tax*

Grupos Fiscais

Conclusões - Vantagens do RETGS

- Dedução no próprio período de tributação contra LT dos PF desse período (dedução a 100% e não apenas 70% como reporte, bem como dedução sem limitações como no caso de transmissibilidade de PF em fusões/cisão neutra)
- Redução de Pagamentos por Conta (PECs indiferente)
- Utilização de BFs gerados no grupo contra colecta de IRC + DE do grupo
- Opção de cálculo de limite à dedução de encargos financeiros ao nível do grupo (compensação imediata de gfl não dedutível com “folgas” no próprio exercício)
- Permite dedução/compensação de encargos financeiros com aquisição de sociedades dominadas com os LT dessa sociedade dentro do grupo (*debt push-down*), sendo que evita que seja questionada essa dedução nos casos em que a mesma implica fusão entre sociedades (vg, casos de fusão inversa)
- Redundância das correcções de preços de transferência com impacto no LT do grupo (ainda que não irrelevantes para DE + DM dado cálculo individual)

Grupos Fiscais

Conclusões - Desvantagens do RETGS

- Saída de sociedade dominada do grupo determina a perda da dedutibilidade da respectiva quota-parte nos PF gerados por essa sociedade (perda pela própria sociedade como do grupo)
- Opção de cálculo de limite à dedução de encargos financeiros ao nível do grupo não permite que cada sociedade possa deduzir até 1M€ (o limite de 1M€ aplica-se a todo o grupo)
- Sujeição a possível agravamento da taxa de TA caso o grupo como um todo apure PF

Obrigado!
Jafernandes@semapa.pt

REGIME FISCAL DOS GRUPOS DE SOCIEDADES

JOSÉ ALMEIDA FERNANDES

*CEJ – TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
ACÇÃO DE FORMAÇÃO CONTÍNUA
LISBOA, 18 DE JANEIRO DE 2019*