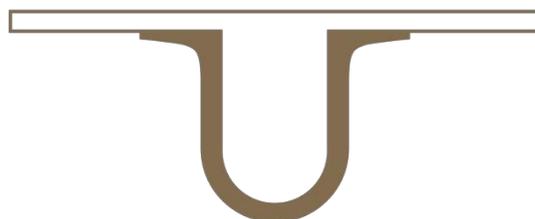




UNIVERSIDADE D
COIMBRA



Ricardo Jorge da Silva Malheiro

**EFEITOS FISCAIS DA TRANSFERÊNCIA DE SEDE
NA UNIÃO EUROPEIA**

**Dissertação no âmbito do Mestrado em Direito especialidade em ciências jurídico
forenses orientada pelo Professor Doutor Licínio Lopes Martins e apresentada
Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**

Maio de 2019



Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

EFEITOS FISCAIS DA TRANSFERÊNCIA DE SEDE NA UNIÃO EUROPEIA

Ricardo Jorge da Silva Malheiro

Tese no âmbito do Mestrado em Ciências Jurídico Forenses orientada pelo Professor Doutor Licínio Lopes Martins e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Maio de 2019



UNIVERSIDADE D
COIMBRA



Agradecimentos

Aos meus pais, foram eles que fizeram com que tudo fosse possível.

Ao meu orientador o Senhor Doutor Licínio Lopes Martins, pelo apoio fundamental.

À Filipa pela incrível paciência e compreensão, bem como toda a ajuda e prontidão.

Aos meus amigos que sempre me ajudaram no que precisei, em especial à Flávia, à

Caroline, ao Rui e ao Vítor.

Ao meu patrono o Senhor Doutor José Mendes de Almeida, pelos valiosos ensinamentos que levarei para a vida, como também a todos os colegas.

Resumo

A enorme diversidade de sistemas fiscais existentes ao longo do espaço europeu suscita vários problemas quando nos deparamos com a aplicação dos mesmos às sociedades, estas que revestem as mais variadas formas. Saliente-se que as sociedades, através de um agressivo planeamento fiscal, tentam proceder a uma fuga fiscal de forma a maximizarem os lucros. Em contraponto, os estados adotam regimes que visam dificultar a elisão fiscal, sendo que a diversidade de regimes veio dar lugar a situações onde o combate à elisão fiscal levou a casos onde as pessoas coletivas são duplamente tributadas.

A presente análise centra a sua atenção nas regras aplicáveis na União Europeia, a qual, que apesar da instituição de um mercado único e instituição de várias diretivas com vista a harmonização da legislação aplicável nos mais variados setores, ainda não conseguiu encontrar o caminho para a harmonização fiscal. Este processo é realizado através de acordos bilaterais entre os estados com vista à eliminação da dupla tributação, os quais normalmente assentam na Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

No tratamento desta temática é de referir igualmente o trabalho da união no que toca à garantia das liberdades no espaço europeu, mais especificamente às liberdades de circulação, estabelecimento e prestação de serviços.

Palavras chave: Liberdade de circulação; Liberdade de estabelecimento; Transferência de sede; Dupla Tributação; Planeamento fiscal;

Abstract

The enormous diversity of tax systems that exist throughout the European area raises a number of problems when we are faced with the application of these systems in the societies, which cover the most varied forms. It should be noted that organizations, through aggressive tax planning, try to carry out a tax break in order to maximize profits. In other perspective, the states adopt regimes that aim at making tax avoidance harder, and the diversity of regimes has given rise to situations where the fight against tax avoidance has led to cases where legal persons are doubly taxed.

The present analysis focuses on the rules applicable in the EU, which, despite the establishment of a single market and the establishment of several directives to harmonize the legislation applicable in a diversified range of sectors, they have not yet been able to find the way to tax harmonization. This process is carried out through bilateral agreements between states for the elimination of double taxation, which are usually based on the Model Convention of the Organization for Economic Co-operation and Development.

In dealing with this problem, it is also worth mentioning the work of the Union in guaranteeing freedoms in the European area, more specifically the freedoms of movement, establishment and service provision.

Keywords: Freedom of movement; Freedom of establishment; Transfer of headquarters ; Double taxation Tax Planning

Índice

Resumo.....	4
Abstrac	5
1. O porque da tributação.....	9
1.1 Os tipos de estado- estado fiscal e estado patrimonial – e as suas formas de atuação.	9
1.2 Fiscalidade, os impostos e os sujeitos	11
1.2.1 os impostos diretos e indiretos.....	12
1.2.2 os impostos pessoais e reais	13
1.2.3 os sujeitos ativos e passivos.....	13
1.2.3.1 sujeitos ativos	13
1.2.3.2 sujeitos passivos	14
1.2.3.3 A lei pessoal – a aplicação da lei no espaço	14
1.2.3.3.1 Pessoas singulares	15
1.2.3.3.2 Pessoas coletivas.....	15
1.3 As fases do procedimento fiscal.....	18
1.3.1 o facto tributário.....	18
1.3.2 O procedimento de liquidação do imposto	18
2 O regime Europeu.....	19
2.1 Os princípios da UE	19
2.1.1 Desenvolvimento histórico (os estádios da integração económica)	19
2.1.2 As liberdades fundamentais	22
2.1.2.1 A livre circulação de mercadorias	22
2.1.2.2 A liberdade de circulação de serviços	23
2.1.2.2.1 A tributação indireta.....	24
2.1.2.3 A liberdade de circulação de pessoas	24
2.1.2.3.1 A liberdade de circulação das pessoas singulares	25
2.1.2.3.2 A liberdade de circulação das pessoas coletivas	26
2.1.2.3.3 A liberdade de estabelecimento	30
2.1.2.3.3.1.1 As sucursais.....	34
2.1.2.3.3.1.2 As filiais	34
2.1.2.3.3.1.2.1 A tributação direta	35
3 Dupla tributação dos rendimentos	35

3.1	O conflito positivo e negativo de tributação	35
3.1.1	A tributação das pessoas singulares	37
3.1.2	A tributação das pessoas coletivas	37
3.1.2.1	A tributação das sociedades/ Sociedades mãe	38
3.1.2.2	A tributação das sucursais	39
3.1.2.3	A tributação das filiais	40
3.1.3	A distribuição de dividendos.....	41
3.1.4	Métodos de eliminação da dupla tributação	42
4	Caminhos possíveis	43
4.1	Sociedade Europeia	43
4.2	A unidade na união – a expressão máxima da UE	44
	Conclusão	45
	Bibliografia.....	46

Principais Abreviaturas

CIRC – Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares

CMOCDE – Convenção Modelo para evitar a dupla tributação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC -Código das Sociedades Comerciais

LGT – Lei Geral Tributária

1. O porque da tributação

1.1 Os tipos de estado- estado fiscal e estado patrimonial – e as suas formas de atuação.

Nas palavras do Doutor José Casalta Nabais ¹ ”Falar de estado fiscal é falar de impostos.” afirmação que nos aponta para a definição de Estado Fiscal. Em primeiro lugar é necessário perceber que o imposto é um tributo, mais especificamente uma prestação pecuniária unilateral definitiva e coativa, que é exigida a detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas mesmas funções, e que não tem carácter sancionatório. A par deste tributo surge, ainda na categoria das receitas tributárias, a taxa, que ao contrário do imposto é uma prestação pecuniária bilateral, efetuada em razão da existência de uma prestação concreta de um serviço publico, e que não assenta na capacidade contributiva do sujeito passivo, mas sim num critério de proporcionalidade entre o serviço prestado e o preço do mesmo.

Com estes conceitos presentes e antes de partirmos para a definição do que é um estado fiscal importa ter presente que um estado, seja qual for o sistema que adote, tem custos inerentes ao desenvolvimento das suas funções e essas despesas têm de ser suportadas. Esse suporte será realizado através das receitas que o estado arrecada. É de elevada importância manter a noção de que a receita publica se define como “qualquer recurso obtido durante um determinado período, mediante o qual o sujeito público pode satisfazer as despesas públicas que estão a seu cargo” ², e que estas se desdobram em três

tipos fundamentais, sendo eles: ³

a) Receitas creditícias - assentam, como o próprio nome indica em receitas provenientes de créditos, esteja o ente público numa situação de credor ou devedor.

b) Receitas tributárias - provenientes dos tributos, especificamente impostos e taxas.

1 Nabais, J. C. , Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal, pag.1 (<https://www.agu.gov.br/page/download/index/id/892381>)

2 Pág 17, Catarina, J. R. e Guimarães, V. B. (2015).Lições de Fiscalidade vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna. 5 edição, Almedina. Coimbra.

3 Pág. 21-22, Catarina, J. R. e Guimarães, V. B. (2015).Lições de Fiscalidade vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna. 5 edição, Almedina. Coimbra.

c) Receitas patrimoniais - resultantes da titularidade de propriedade de património por parte do estado, que podem derivar de atos de gestão, de mera administração ou de atos praticados no exercício de direitos patrimoniais.

É através do tipo de receita, mais precisamente das tributárias e patrimoniais, que podemos definir qual o modelo que determinado estado adota para (tentar) obter a receita necessária para o cumprimento das suas responsabilidades.

De modo que, se o estado assenta o seu suporte financeiro fundamentalmente nas receitas que advêm do seu património e nos rendimentos provenientes da atividade comercial e industrial por ele assumidas, estamos perante um estado patrimonial, pois o suporte que garante que ao estado o funcionamento do aparelho administrativo advém desse tipo receitas, as patrimoniais.

Diferentes, dos acima referidos, são os casos onde a obtenção do suporte financeiro é proveniente das receitas tributárias, tanto no caso dos impostos, no estado fiscal, como no caso das taxas, no estado tributário.

Começamos a nossa análise a esta forma de estado com a análise do estado fiscal,

4

este se que pode assumir em duas formas:

a) o estado fiscal liberal, onde o que o move é preocupação da neutralidade económica e social, este que pretende ser um estado mínimo, assente numa tributação limitada à satisfação das despesas estritamente necessárias para o funcionamento da máquina administrativa e sem preocupações de cariz social.

b) Ao passo que o estado fiscal social caracteriza-se por ser economicamente interventor e socialmente conformador, movido pela preocupação do funcionamento global da sociedade e da economia, o que se traduz uma base tributável mais alargada, esta necessidade deriva de que neste caso as despesas que o mesmo tem não são as estritamente necessárias ao funcionamento da máquina administrativa, mas sim ao desenvolvimento das atividades de um estado de garantia social.

Embora existam estas duas formas de estado fiscal a cobertura das suas necessidades financeiras continuam a ser provenientes do mesmo tributo, os impostos.

A dimensão dos tributos, como já vimos, não passa exclusivamente pelas

4 Nabais, J. C. , Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal, pag.1 (<https://www.agu.gov.br/page/download/index/id/892381>) pág .2 e ss.

prestações unilaterais, recai também pelas prestações bilaterais, e neste caso estamos perante um estado tributário, este que nunca poderá recair na qualificação de um estado patrimonial, pois o primeiro vai obter os a maior parte dos recursos financeiros necessários às receitas provenientes das taxas, ao ponto que no estado patrimonial as suas receitas fundamentais advém do património e atos comerciais, industriais, agrícolas e serviços praticados pelo estado.

Lembrando sempre que a realização deste tipo de estado como tributário e não como fiscal, a maioria das receitas arrecadadas têm de ser provenientes de tributos bilaterais, ou seja, as já referidas taxas.

Hoje podemos verificar que o maior peso das receitas públicas advém dos impostos, sendo seguro então classificar a maioria dos estados como estados fiscais. No caso concreto português podemos, graças à verificação da grande influência do estado na vida dos seus cidadãos, não se limitando a recolher receitas bastantes apenas para o funcionamento da máquina administrativa, mas com preocupações de índole social e com o intuito de distribuição da riqueza, podemos concluir que estamos perante um estado fiscal social, com intenções de não só regular a vida em sociedade daqueles indivíduos, mas também preocupações de cariz protecionista dos indivíduos.

1.2 Fiscalidade, os impostos e os sujeitos

Devido ao estado hoje ser um estado fiscal, o qual arrecada as receitas através dos impostos, é necessário referir as várias teorias que apontam para as causas justificativas da existência deste tributo, teorias essas que se passam de seguida a apresentar:

- a) A teoria do imposto-troca, onde o imposto é visto como o preço a pagar pela segurança e a obtenção dos serviços que o estado proporciona ao indivíduo
- b) A teoria do imposto-solidariedade, onde o imposto revela o aspeto sacrifício, assim, esta teoria, procura defender o imposto progressivo ao invés do imposto proporcional, tendo por ideia de fundo que quem mais possui deve pagar mais imposto em medida mais do que proporcional, pois só assim se atinge o real sacrifício do imposto para cada indivíduo
- c) A teoria do imposto negativo, onde aqueles que revelam uma capacidade contributiva inferior a um patamar de dignidade pré-estabelecido não serão alvos de qualquer imposto e

devem beneficiar de uma devolução financeira que lhes permita atingir esse patamar.

O artigo 5º da Lei Geral Tributária aponta para, além da acima referida satisfação das necessidades financeiras do estado, a promoção da justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades sociais na distribuição da riqueza e do rendimento. Também no mesmo diploma o artigo 6º reconhece a solidariedade na tributação.

A nível constitucional, nos artigos 103º e 104º da CRP podemos observar igualmente a fundamentação do sistema fiscal em bases de solidariedade e repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Esta análise leva-nos a poder concluir que o sistema tributário nacional assenta o seu desenvolvimento na teoria do imposto-solidariedade.

Já a especificidade do tema a tratar requer que olhemos a problemática no ponto de vista de um imposto-troca, pois falando nós de planeamento fiscal e quais os estados mais atrativos, estamos consequentemente a falar da finalidade das sociedades comerciais, a obtenção de lucro. O que nos leva a concluir, que as sociedades comerciais, tendem a deslocar-se para os territórios que lhes ofereçam a melhor segurança e obtenção de serviços (serviços não só prestado pelo ente público como também pelos outros privados) num regime de tributação mais favorável.

5

1.2.1 os impostos diretos e indiretos

Os impostos têm várias classificações, entre elas temos os impostos sobre o rendimento, o capital ou o património, os impostos reais e pessoais, os impostos de quota fixa e variável e os impostos diretos e indiretos, sendo que é nestes últimos em que vamos concentrar a nossa atenção.

Assente num critério económico podemos afirmar que os impostos diretos incidem sobre manifestações permanentes de capacidade contributiva, como é o caso do rendimento, no qual se supõe que a capacidade contributiva não desaparece naquele momento, ou seja, o momento em que auferimos os ganhos. Ao ponto que as manifestações pontuais desta capacidade se revelam como impostos indiretos, pois a determinação da capacidade

5 Pág. 31 Catarina, J. R. e Guimarães, V. B. (2015). Lições de Fiscalidade vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna. 5 edição, Almedina. Coimbra.

contributiva é realizada através de um gasto e não de um ganho. Assim ao contrário dos ganhos, que tendem a prolongarem-se no tempo, os gastos revelam uma capacidade pontual, que foi formada através de uma prévia aquisição de capital.

1.2.2 os impostos pessoais e reais ⁶

Uma outra consideração do sistema fiscal é que a tributação efetuada ao sujeito passivo pode ter ou não conta a sua situação pessoal, é através desta premissa que podemos mais facilmente distinguir os impostos reais dos pessoais, os quais passa-mos a detalhar de uma melhor forma.

São portanto impostos reais aqueles que procedem à tributação das realidades sujeitas a imposto, sem tomar em consideração a situação pessoal do contribuinte, ao passo que os impostos pessoais fazem esta consideração, tomam em conta as características particulares dos sujeitos passivos, sendo o melhor exemplo dessa prática o IRS, no que toca as deduções que o sujeito passivo pode fazer ao nível de encargos com dependentes, despesas de saúde e todas as demais que vêm elencadas no CIRS.

1.2.3 os sujeitos ativos e passivos

Uma vez já respondida a questão objetiva, isto é, o de saber o que é que está sujeito a imposto, importa agora atentar a questão subjetiva, o de saber quem são as partes no procedimento de tributação. Como qualquer relação jurídica existem sempre, pelo menos, duas partes, assim vamos passar a definir quem são os sujeitos ativos e passivos na relação jurídico-tributária. Sendo a nota comum que todos os sujeitos deste tipo de relação têm de ser possuidores de personalidade tributária, que se define como a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas conforme consta no artigo 15º da LGT.

1.2.3.1 sujeitos ativos

⁶ Pág. 31 Catarina, J. R. e Guimarães, V. B. (2015). Lições de Fiscalidade vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna. 5 edição, Almedina. Coimbra.

A definição de sujeito ativo da relação jurídico-tributária é apresentada no artigo 18º da LGT quando refere no número 1 que “O sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante.”. Além desta breve definição temos de ter em conta que é o sujeito ativo da relação jurídica que além de ser o titular de personalidade tributária, tem em si 3 grandes poderes ⁷, o da competência tributária, o da capacidade tributária ativa e a titularidade da receita dos impostos. Ou seja é a este que diz respeito a administração dos impostos, que se traduz na liquidação em sentido amplo, como também é neste que reside a qualidade de credor na relação fiscal.

1.2.3.2 Sujeitos passivos

Por sua vez, o sujeito passivo é a parte oposta ao sujeito ativo, sendo que a definição dos mesmos vem igualmente referida no artigo 18º da LGT, desta vez no número 3, onde a definição legal para este tipo de sujeitos é a seguinte: “O sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.”.

Pessoa singular ou coletiva, património ou organização de facto ou de direito, estes são os sujeitos passivos de imposto. Sendo que no tema a tratar é preponderante a determinação da legislação aplicável às pessoas coletivas, nestas últimas, mais em concreto, às sociedades comerciais.

1.2.3.3 A lei pessoal – a aplicação da lei no espaço

Como já *supra* mencionado, são os sujeitos passivos que representam, no estado fiscal, a base financeira do estado, assim cada estado tem uma melhor receita pública

7 Pág 241, Nabais, J. C. (2014). Direito Fiscal. 7 edição, Almedina. Coimbra.

quanto mais sujeitos puder tributar.

Por norma todos os estados conservam a sua soberania, e contido no poder da soberania está o poder de tributar, por vezes mais ou menos constringido por requisitos e pressões internacionais, mas o que não significa que estes compromissos impliquem a perda do poder de definição sobre quais os factos da vida quotidiana das pessoas coletivas e singulares que estão sujeitos ao pagamento de um tributo, como também consequentemente tomar as medidas necessárias para que esse tributo seja pago.

Assim assente no principio da soberania nacional revê-se o principio da territorialidade, no qual a soberania do estado é imposta no seu território, só podendo este praticar tais atos onde exerça esse poder soberano, observando-se portanto que se um sujeito passivo é residente e obtém todos os seus rendimentos no território nacional, a tributação é feita por esse estado.

A problemática ocorre quando tal não se verifica, ou seja, quando o sujeito passivo reside em vários estados e os rendimentos por ele obtidos provêm também de diferentes países, ocorrendo uma situação onde se tem de apurar qual o estado com legitimidade de tributar, em relação aos impostos diretos (principalmente). Tal será a lei do estado que seja aplicada a esse sujeito, ou seja a sua lei pessoal.

1.2.3.3.1 Pessoas singulares

O número 1 do artigo 13º do CIRS refere quem são os sujeitos passivos de imposto, dizendo que “Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.”, já o artigo 16º número 1 do CIRS designa o que são residentes. Assim as pessoas singulares conseguem definir a sua lei pessoal duma maneira muito mais simplificada que as pessoas coletivas que, como vamos ver têm maiores entraves à sua deslocação.

1.2.3.3.2 Pessoas coletivas

Quando queremos determinar a lei pessoal aplicável as pessoas coletivas temos de verificar

qual o ordenamento jurídico em causa, pois a pluralidade de estados que adotam diferentes teorias para a definição da lei pessoal aplicável, impõem que a movimentação, no nosso caso, das sociedades comerciais exija um estudo mais cuidado e aprofundado.

Assim como se referiu existem várias teorias de conexão da pessoa coletiva ao território onde ela opera; ou onde tem o seu órgão de administração; ou onde se constituiu e depositou os seus estatutos. Assim a existência de tais teorias faz com seja necessário distinguir cada uma delas, tema que vamos tratar já de seguida.

Não podemos deixar de ter em conta que, e como foi referido pelo Doutor Batista⁸ Machado, a determinação da lei pessoal deve ter em conta o interesse na unidade e estabilidade do estatuto pessoal das pessoas coletivas, ao interesse da própria pessoa coletiva e ao interesse do comércio na segurança jurídica e na proteção de terceiros.

Antes de passarmos a referir as teorias da sede das pessoas coletivas, temos de ter presente um último ponto, que é o de que a lei aplicável vai ter influência em vários aspetos da vida societária, não se focando apenas na carga fiscal que terão de suportar, mas também na capacidade, competência e funcionamento dos seus órgãos sociais que podem sofrer grandes alterações.

1.2.3.3.2.1 A teoria da sede efetiva e estatutária⁹

A sede principal, real ou efetiva é determinada pelo local onde são tomadas e executadas as decisões de administração da sociedade, assim o estado onde o órgão de administração e representação da sociedade operar vai ter em si a legitimidade para a tributação. Esta legitimidade existe pelo entendimento que é pela verificação de que é o ordenamento jurídico se encontra mais conexo com a vida da sociedade.

O uso desta teoria tem os seus inconvenientes, caso disso é o problema de poder interferir com a segurança jurídica e tributária, pois a sua capacidade de alteração é muito

⁸ Machado, B Lições de Direito Internacional Privado, 3ª ed., Coimbra, Almedina 1993, p.344.

⁹ Pág. 8 - Carvalho, M. M. e Domingues, P. T., A transferência transfronteiriça da sede societária no espaço da união europeia, Almedina, 2016, Carvalho, M. M. e Domingues, P. T., A transferência transfronteiriça da sede societária no espaço da união europeia, Almedina, 2016,

mais fácil e rápida do que a da sede estatutária, bastando que os órgãos de administração se movam para um estado diferente, o que leva a casos onde pode ser difícil saber exatamente qual a lei pessoal aplicável aquela sociedade.

Situação esta que não ocorre quando, pela teoria da constituição, se determina a lei pessoal através do local onde a sociedade foi validamente constituída, ou seja onde a sua sede estatutária está registada, e os seus estatutos depositados. Neste critério é tido mais em conta o carácter formal do que o material, ao passo que a segurança jurídica e tributária na determinação do sujeito passivo está melhor salvaguardada, mas que o mesmo pode levar a casos de a sociedade estar a ser tributado não onde se encontra mais conexa com o território onde é tributada, mas sim onde o aspeto formal está localizado. Situação esta que pode dar azo a casos onde a sociedade continua a beneficiar das vantagens da aplicação da lei pessoal à sociedade enquanto desenvolve a sua atividade noutro estado, aproveitando assim as vantagens do exercício da atividade noutra região, estes casos têm mais vertentes a ser atendidas, razão essa que nos obriga a aprofundar esta questão mais adiante aquando do tratamento da liberdade de estabelecimento.

1.2.3.3.2 a lei pessoal portuguesa

Nas palavras da Doutora Maria Miguel Carvalho ¹⁰, “Em Portugal, o artigo 3º nº1 do CSC, determina, na 1ª parte, que as sociedades comerciais têm a lei do estado onde se encontre situada a sede principal e efetiva da sua administração.”. Reconhecendo assim que o ordenamento jurídico nacional define a lei pessoal de acordo com a teoria da sede de direção efetiva. Ao mesmo tempo a legislação nacional refere que “Contudo, acrescenta na 2ª parte que a sociedade que tenha em Portugal a sede estatutária não pode opor a terceiros a sua sujeição a lei diferente da lei portuguesa.” aqui a legislação nacional apresenta uma tendência para a aplicação da teoria da sede de constituição ou sede estatutária.

Ao verificar esta dualidade de teorias adotadas pelo mesmo ordenamento jurídico

¹⁰ Pág.9 Carvalho, M. M. e Domingues, P. T., A transferência transfronteiriça da sede societária no espaço da união europeia, Almedina, 2016,

podemos concluir que Portugal adota uma teoria da sede efetiva mitigada, por uma parte pela garantia da segurança jurídica a nível de saber determinar quais os seus sujeitos passivos, e por outra para a definição da lei pessoal em caso de litígios entre várias jurisdições, características estas que são afetas a teoria da sede estatutária.

1.3 As fases do procedimento fiscal

1.3.1 o facto tributário

O facto tributário define-se como a situação de facto da vida concreta do sujeito passivo que se encontre prevista abstrata e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto pelo sujeito ativo, assim se a atuação na vida do sujeito passivo preencher as normas fiscais, e estas determinem que esse facto é gerador de imposto irá ter início o procedimento de liquidação do mesmo.

1.3.2 O procedimento de liquidação do imposto 11

O facto só passa a ser considerado como fiscal, se o mesmo for sujeito a aplicação das normas de incidência, estas que são consideradas como pessoais/ subjetivas e reais/objetivas.

São normas de incidência pessoal as que definem quem vai ser sujeito de imposto, e de incidência real pelo que vai estar sujeito a imposto. Este preenchimento das normas de incidência resulta num pressuposto positivo de tributação, a não ser que exista uma incidência negativa, ou seja, uma isenção, o que se afasta claramente da figura da não incidência, onde o facto da vida real pura e simplesmente não está abrangido pelas normas fiscais. Assim existindo uma incidência negativa pessoal ou real o sujeito passivo deixa de estar obrigado ao pagamento de imposto, pois o facto ou o sujeito sobre quem recai a tributação fica isento.

Deste modo, o “surgimento do facto tributário tende a desencadear o procedimento

11 Pág. 3 e ss Almeida, J. A. M. (2014), A Avaliação da Matéria Tributável (apontamentos) – Direito Fiscal e Societário – Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão – Faculdade de Economia da Universidade do Porto

tributário que, conforme refere José Casalta Nabais (), comporta, pelo menos em termos abstratos, a fase da iniciativa, (...)a fase da instrução, (...)a fase da decisão, em que surge um ato administrativo definitivo (art. 60º do CPPT); e a fase executiva ou da cobrança ”

Como refere o Doutor Mendes de Almeida “ o procedimento tributário de liquidação importa, pelo menos em termos abstratos, a ocorrência das seguintes fases: lançamento, liquidação e cobrança.”. A primeira define-se pela determinação do sujeito passivo no caso do lançamento subjetivo, e da determinação da matéria coletável no lançamento objetivo. Na liquidação podemos falar na liquidação em sentido estrito quando existe a pura aplicação da taxa à matéria coletável ou a liquidação em sentido amplo, que abarca além da anterior descrita o lançamento objetivo, lançamento subjetivo e as deduções a coleta caso estas tenham lugar. Após a liquidação do imposto resta apenas a fase da cobrança, que também pode consubstanciar um pagamento, pois a diferença entre elas está na ótica de quem paga e quem recebe, assim para quem paga efetua o pagamento, para quem recebe efetua a cobrança do imposto, assim esta fase caracteriza-se por ser a aplicação de todo o procedimento referido.

2 O regime Europeu

2.1 Os princípios da UE

2.1.1 Desenvolvimento histórico (os estádios da integração económica)

O pós-guerra levou a necessidade da criação de uma cooperação entre os países afetados, visando a sua mais fácil reconstrução e desenvolvimento económico, necessidade essa, também no plano de defesa, que levou a criação da União Europeia Ocidental. Em 16

12 Direito fiscal, 6ª edição, Almedina, pp. 313-318

13 Pág. 5 Almeida, J. A. M. (2014), A Avaliação da Matéria Tributável (apontamentos) – Direito Fiscal e Societário – Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão – Faculdade de Economia da Universidade do Porto

14 Pág. 505 e ss. João, M. C. e João, L. M. C. (2010). Manual De Direito Europeu, o sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia. 6 Edição, Coimbra Editora. Coimbra.

de abril de 1948, através da convenção de Paris foi criada a Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE), que resultou na recuperação económica dos países europeus nos dez anos subsequentes à sua criação. Com vista ao desenvolvimento e cooperação económica foi criada igualmente pelo tratado de Paris em 18 de abril de 1951 a Comunidade Europeia do carvão e do Aço (CECA), esta que desbloqueou uma situação de impasse, fazendo com que as matérias primas essenciais nessa altura começassem a circular entre os membros da comunidade, possibilitando assim o desenvolvimento mais eficaz dos estados que dela faziam parte. O quadro da liberdade de circulação de mercadorias não ficou apenas restrito a estes dois produtos, sendo alargado aquando da assinatura do tratado de Roma, em 25 de março de 1957, instituindo a Comunidade Económica Europeia (CEE), a qual começou a vigorar em 14 de janeiro de 1958.

É na mesma data que arranca o Mercado Europeu Comum, este que abria a porta não só ao carvão e ao aço, como à circulação de todo o tipo de mercadorias pelo espaço europeu. É importante realçar que os estados tendem a proteger os seus mercados da concorrência estrangeira, proteção que representa enormes dificuldades à liberdade de circulação tanto de mercadorias e serviços como também das próprias pessoas. Foi assim, com a intenção de superar estes obstáculos, que surge o mercado único, um espaço livre, dentro do qual os operadores económicos de todos os países membros podem comercializar os seus bens e serviços livremente, sob um regime de livre concorrência. Este processo é desencadeado por vários mecanismos que irão potenciar a integração económica, sendo eles a criação da zona de comércio livre, a união aduaneira, o mercado comum, a união económica e a união económica e monetária.

O primeiro estágio da integração económica remete para a Zona de Comércio Livre, que corresponde a um grupo de países, de entre os quais os encargos aduaneiros e restantes restrições são eliminados, sendo, desta forma, aceite a livre circulação. No que concerne aos restantes países não participantes da zona, cada um dos estados membro mantém a Liberdade de ação, podendo definir os encargos aduaneiros que julgar necessários.

No entanto, a manutenção dessa liberdade de atuação face a países terceiros poderia apresentar dificuldades nos casos em que os produtos oriundos de países terceiros pudessem circular na zona de comércio, o que certamente iria traduzir-se num favorecimento do país cuja tarifa aduaneira fosse mais baixa.

No sentido de garantir a inexistência de prejuízos para os países participantes na zona de comércio livre é importante definir a origem de cada produto e aplicar uma distinção entre os produtos originários dos estados que pertencem a essa zona de comércio livre e os produtos importados a outros países, o que significa que a livre circulação de produtos está dependente da prova da sua origem. Com o objetivo de colmatar esta dificuldade é criada uma união aduaneira que prevê a livre circulação de mercadorias originárias dos estados membros ou importadas, sendo que para isto seja possível é fundamental a existência de uma pauta aduaneira comum, o que implica que os produtos importados a países externos à zona sejam sujeitos ao mesmo nível de encargos.

Continuando esta evolução, surge o conceito de Mercado comum, que de acordo com o art. 3º do Tratado de Roma, o Mercado Comum engloba a livre circulação de mercadores, assente na União Aduaneira, e uma pauta aduaneira comum, mas também implica a livre circulação dos fatores de produção, a liberdade de deslocação de pessoas dentro do espaço económico, a livre circulação de capitais, a liberdade de estabelecimento, a livre prestação de serviços e a partilha de políticas económicas e sociais. .

Por outro lado, a União económica implica que as legislações nacionais com incidência (direta ou indireta) no sistema económico estejam alinhadas , sendo que deverá existir uma autoridade comum que coordene as políticas económicas, financeiras e monetárias, assim como também é importante que as políticas nacionais do domínio económico e social sejam substituídas por políticas comuns. No fundo, a existência de uma união económica significa que vários mercados nacionais foram transformados num único Mercado.

No entanto, o bom funcionamento da união económica implica a instituição de uma união monetária. Assim sendo, a União Monetária pressupõe que as diferentes moedas nacionais são sujeitas a câmbios fixos e a convertibilidade obrigatória, assim no sentido de simplificar este processo foi introduzida a moeda única, que tem o mesmo valor em todos os países da união independentemente do seu estado de origem, esta veio facilitar todo processo de circulação de capitais dentro da união e eliminar das taxas de câmbio entre os

15

países aderentes à moeda única.

15 Pág. 512 e ss João, M. C. e João, L. M. C. (2010). Manual De Direito Europeu, o sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia. 6 Edição, Coimbra Editora.

2.1.2 As liberdades fundamentais

2.1.2.1 A livre circulação de mercadorias

A noção de livre circulação de mercadorias resulta dos artigos 28º, 34º, e 35º do TFUE, que referem que a livre circulação implica a proibição de, entre estados-membros, existirem direitos aduaneiros ou restrições quantitativas e quaisquer encargos equivalentes relativamente à importação e exportação de mercadorias.

São considerados produtos beneficiários da liberdade de circulação as “mercadorias em geral, isto é, quaisquer «produtos apreciáveis em dinheiro e susceptíveis, como tais, de ser objecto de transações comerciais» *independentemente da sua natureza,*

16

das suas qualidades particulares ou da sua utilização” , sendo que estão integrados na lista de beneficiários tanto os produtos originários da união como as mercadorias provenientes de países terceiros em livre prática na União. Os primeiros são as mercadorias originárias da união, isto é, os produtos agrícolas, florestais, das pescas ou das minas como também os produtos fabricados a partir de matérias primas, componentes ou peças soltas originárias do território da união. Na parte relativa às mercadorias provenientes de países estrangeiras à união, existe a imposição de um controlo alfandegário aquando da sua introdução no mercado Europeu. Sendo que o artigo 28º obriga à não existência de alfandegas entre os países da união, pelo que a introdução dos produtos dentro do espaço comum tem de obedecer à aplicação da pauta aduaneira comum no ato da sua importação no espaço aduaneiro da União

Assim, obedecendo a este controlo alfandegário as mercadorias provenientes de países estrangeiros à União consideram-se assim livre prática devido ao cumprimento dos

17

impostos alfandegários comuns a todas as mercadorias externas à mesma.

Coimbra.

16 Pág. 532 ,João, M. C. e João, L. M. C. (2010). Manual De Direito Europeu, o sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia. 6 Edição, Coimbra Editora. Coimbra.

17 Pág. 533 e ss João, M. C. e João, L. M. C. (2010). Manual De Direito Europeu, o sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia. 6 Edição, Coimbra Editora. Coimbra.

A partir desse momento o único problema existente na circulação de mercadorias pelo espaço europeu seria qual a tributação aplicável a que essas mesmas estão sujeitas. O problema hoje encontra-se resolvido com a instituição de um regime geral comunitário comum, com a harmonização dos sistemas de IVA e de Impostos especiais de consumo (IEC).

18

2.1.2.2 A liberdade de circulação de serviços

A liberdade de prestação de serviços consiste na liberdade de um operador económico de um determinado estado-membro possa realizar um serviço num diferente estado-membro, e mesmo sendo um serviço pontual é lícita a instalação de certos equipamentos com vista a essa prestação, equipamentos esses que são desinstalados após a prestação do serviço. Tome-se como exemplo o estaleiro de uma obra de construção civil, que cumpre o seu propósito com a conclusão da obra e deixando de aí estar instalado.

Este direito dos cidadãos europeus encontra-se explanado no preâmbulo da diretiva 2006/123/CE, relativa aos serviços no mercado interno, que refere que *“A eliminação dos entraves ao desenvolvimento das actividades de serviços entre Estados-Membros é essencial para reforçar a integração entre os povos europeus e para promover o progresso económico e social equilibrado e duradouro. Para que tais entraves sejam suprimidos, é essencial garantir que o desenvolvimento do sector dos serviços contribua para a concretização da missão definida no artigo 2.º do Tratado, ou seja, a promoção, em toda a Comunidade, de um desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das actividades económicas, um elevado nível de emprego e de protecção social, a igualdade entre homens e mulheres, um crescimento sustentável e não inflacionista, um alto grau de competitividade e de convergência dos comportamentos das economias, um elevado nível de protecção e de melhoria da qualidade do ambiente, o aumento do nível e da qualidade de vida, a coesão económica e social e a solidariedade entre os Estados-Membros.* “. Esta designação contempla no fundo três aspetos e preocupações, sendo o primeiro um bom

18 Pág. 555 e ss João, M. C. e João, L. M. C. (2010). Manual De Direito Europeu, o sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia. 6 Edição, Coimbra Editora. Coimbra.

desenvolvimento económico e todas as consequências positivas que ele reflete, em segundo garantir que a prestação de serviços seja uma liberdade comum a todos os estados-membros e a terceira preocupação é a abolição dos obstáculos que possam ser um entrave para a concretização dos pontos anteriores. Foi com vista a concretização destes três aspetos que a mesma diretiva foi criada, mantendo certas regras da legislação nacional aplicável a cada caso, como por exemplo a nível laboral ou penal, mas que instituem a liberdade de prestação de serviços e as suas regras.

2.1.2.2.1 A tributação indireta

A nível fiscal os bens e serviços estão sujeitos ao mesmo regime de tributação, o dos impostos indiretos, o qual como já foi referido, tributa as manifestações pontuais de capacidade tributária, sendo assim também na compra de bens de uns estados-membros para os outros esse facto tributário tem de ser liquidado, e conseqüentemente pago. Deste modo podemos concluir que tanto a compra de um bem e a compra de um serviço representa essa capacidade pontual, submetendo estes dois casos ao regime do IVA. Aos bens pela sua natureza mais diversa e sendo estes os criadores da necessidade de existência desse especial imposto, aplicam-se os IEC`s.

É na alínea b) do número 1 do artigo 2º da diretiva 2006/112/CE que se encontram sujeitas a IVA as aquisições intra comunitárias de bens efetuadas a título oneroso, e no ponto iii) da mesma alínea refere a aplicação da diretiva 92/12/CE, que submete certos tipos de produtos, como o tabaco e o álcool, à sujeição ao pagamento de IEC. A diretiva inclui igualmente a tributação das prestações de serviços na alínea c) do número 1 do artigo 2º da diretiva.

2.1.2.3 A liberdade de circulação de pessoas

A liberdade de circulação de pessoas é uma das quatro liberdades fundamentais da UE. Esta consiste na liberdade circulação de pessoas singulares e coletivas, verificando-se um regime mais facilmente compreensível para as pessoas singulares, e um regime mais

complexo para as pessoas coletivas, resultado da necessidade de ao circular ser necessário que se estabeleça num determinado estado, estabelecimento esse que é efetuado, como veremos, das mais variadas formas.

A circulação não é igual à prestação de serviços, pois ao invés da segunda que pretende a prestação pontual de um serviço, a liberdade de circulação recai no âmbito do trabalho dependente, turismo, formação, entre outros e na liberdade da alteração da sua residência e lei pessoal aplicável.

2.1.2.3.1 A liberdade de circulação das pessoas singulares

Com o objetivo de garantir o eficaz cumprimento da liberdade de circulação as seguintes diretivas foram assinadas em 1990 , sendo elas: a Diretiva 90/365/CEE do Conselho, relativa ao direito de residência dos trabalhadores assalariados e não assalariados que cessaram a sua atividade profissional, a Diretiva 90/366/CEE do Conselho, relativa ao direito de residência dos estudantes, e a Diretiva 90/364/CEE do Conselho, relativa ao direito de residência. Mais tarde, em 2004, o direito de circulação regulado nos diferentes diplomas referidos vem a ser consolidado pela diretiva 2004/38/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004, relativa ao direito de livre circulação e residência dos cidadãos da União e dos membros das suas famílias no território dos Estados-Membros.

A diretiva tem como requisito de entrada para os cidadãos da União, a simples apresentação de um bilhete de identidade ou passaporte válido, e os membros das suas famílias que, não tendo a nacionalidade de um Estado-Membro, a apresentação de de um passaporte válido.

Relativamente ao período da estadia os requisitos divergem se for até 3 meses, ou se for superior. No primeiro caso as formalidades exigidas são as mesmas das que são exigidas no paragrafo anterior. Já no caso de os cidadãos pretenderem residir, ou pelo menos alargar a duração da sua estadia por um período superior é lhes tido como requisito o disposto número 1o artigo 7º da diretiva 2004/38/CE, ou seja, “a) *Exerça uma actividade assalariada ou não assalariada no Estado-Membro de acolhimento; ou b) Disponha de recursos suficientes para si próprio e para os membros da sua família, a fim de não se*

tornar uma sobrecarga para o regime de segurança social do Estado-Membro de acolhimento durante o período de residência, e de uma cobertura extensa de seguro de doença no Estado-Membro de acolhimento; ou c) – Esteja inscrito num estabelecimento de ensino público ou privado, reconhecido ou financiado por um Estado-Membro de acolhimento com base na sua legislação ou prática administrativa, com o objectivo principal de frequentar um curso, inclusive de formação profissional e – disponha de uma cobertura extensa de seguro de doença no Estado-Membro de acolhimento, e garanta à autoridade nacional competente, por meio de declaração ou outros meios à sua escolha, que dispõe de recursos financeiros suficientes para si próprio e para os membros da sua família a fim de evitar tornar-se uma sobrecarga para o regime de segurança social do Estado-Membro de acolhimento durante o período de residência; ou d) Seja membro da família que acompanha ou se reúne a um cidadão da União que preencha as condições a que se referem as alíneas a), b) ou c).” . Sendo intenção da união que o estado de acolhimento não tenha de ser onerado com gastos devido à intenção daquela pessoa de se deslocar para seu território.

2.1.2.3.2 A liberdade de circulação das pessoas coletivas

A liberdade de circulação tem a sua regulamentação muito especificada para as pessoas singulares, sendo que para a aplicação do mesmo regime às pessoas coletivas temos de recorrer a um princípio de equiparação, este que se encontra presente no artigo 54º do TFUE quando refere que “As sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na União são, para efeitos do disposto no presente capítulo, equiparadas às pessoas singulares, nacionais dos Estados-Membros.”. Facilmente se entende que as sociedades não se deslocam como as pessoas singulares, ou pessoas físicas, sendo impossível para aquelas, que resultam de uma criação jurídica, se deslocarem só por si, estando assim adjacente a necessidade de estabelecimento, a única forma que possibilita essa deslocação, por assim dizer, é quando estamos a recair na prestação de serviços, onde trabalhadores daquela sociedade, em nome da mesma, se deslocam a um outro estado membro com vista à realização de um serviço pontual por parte da pessoa coletiva.

Assim passando para a liberdade de estabelecimento é pelo artigo 49º do TFUE que observamos que a UE proíbe todas “as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro.” e que “esta proibição abrangerá igualmente as restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro.”.

Após esta análise sobre o princípio da liberdade de estabelecimento para as pessoas coletivas, passaremos agora a verificar quais as formas pelas quais ela se desdobra.

2.1.2.3.2.1 A transferência de sede

Nos casos de transferência de sede temos de ter em conta, como *supra* mencionado, as teorias da sede, para saber qual a legislação aplicável a cada pessoa coletiva e saber se podem existir casos onde a mudança de sede seja restringida pelas teorias adotadas e os casos onde se possa considerar que a lei pessoal aplicável é mais do que apenas uma ou, em certos casos se pela adoção das teorias, nenhuma legislação determine que àquela sociedade é aplicável a sua legislação nacional. A título de exemplo, os casos da primeira, hipótese em que a sociedade tem a sua sede estatutária no estado A, este que adota a teoria da constituição ou sede estatutária, e tem a sua administração no estado B, este que adota a teoria da sede real ou efetiva. Assim, neste caso, onde ambos os estados aplicam a sua legislação à mesma sociedade, esta é duplamente tributada, assunto que trataremos mais especificamente mais à frente. No caso contrário, o de a sociedade ter os seus estatutos depositados no estado B e a sua sede de direção efetiva no estado A, ocorre um vazio de legitimidade para aplicação da lei pessoal de qualquer um dos estados. Situação mais perigosa que a anteriormente referida. A livre circulação e a liberdade de estabelecimento das pessoas coletivas encontram neste ponto a dificuldades à harmonização da legislação comunitária, pois a teoria que cada país adota advém da sua soberania de decidir quais os moldes do seu ordenamento jurídico.

Podemos concluir que este problema não se coloca aquando da transferência entre estados que adotam a mesma teoria, seja ela a da sede estatutária ou a da sede efetiva.

Deste modo podemos observar que o facto de a legislação dos Estados-Membros não estar harmonizada permite a coexistência de sistemas diferentes quanto à lei pessoal aplicável.

Os ordenamentos jurídicos que consagram a teoria da constituição determinam a aplicabilidade das regras do ordenamento jurídico em que a sociedade se constituiu, ou seja onde se localiza a sua sede estatutária, sem ter em conta a localização da sede real, assim para este estado membro, a transferência da sede efetiva em nada obsta à aplicação da lei onde estão depositados os estatutos. Já a transferência de sede estatutária não obriga apenas à alteração do depósito dos estatutos como também à dissolução da sociedade no estado membro de origem e, conseqüentemente, à nova criação no estado-membro de acolhimento.

Por sua vez os ordenamentos jurídicos que adotam a teoria da sede real ou efetiva consideram legítima a aplicação da lei pessoal onde a sociedade localizar o seu centro de atividade, ou seja , o estado onde a sociedade tenha a sua real ligação ao ordenamento jurídico. O problema aqui existente é que os estados que adotam esta teoria só consideram validamente constituídas as sociedades que mantenham a sua sede de direção efetiva e estatutária no mesmo estado, o que leva a que a alteração da sede efetiva só seja plenamente válida quando acompanhada da transferência da sede estatutária.

Da aplicação destes critérios resulta que a alteração da sede efetiva de um estado membro para outro que adote a mesma teoria seja possível, sendo que, como acima referido, só é plenamente válida após a transferência da sede estatutária.

19

O único caso onde não é necessária a dissolução da sociedade é no caso da transferência da sede efetiva de uma sociedade de um país que adote a teoria da constituição para outro que adote a mesma teoria, ficando a sociedade que transferiu a sua sede efetiva abrangida pela lei pessoal do estado de origem, pois se o estado de acolhimento adota a teoria da constituição não vai considerar legítima a sua tributação a uma sociedade constituída noutra estado membro. Sendo esta a única forma de as sociedades poderem mover livremente a sua sede efetiva sem a obrigação de dissolução da

20

sociedade no estado-membro de origem.

19 Pág. 11 Carvalho, M. M. e Domingues, P. T., A transferência da sede societária no espaço da união europeia, Almedina, 2016,

20 Ver esquema pág. 12 Carvalho, M. M. e Domingues, P. T., A transferência da sede societária no espaço da união europeia, Almedina, 2016,

A jurisprudência do TJUE, mais precisamente com a análise do acórdão «Cartesio», entende que os artigos 49º e 54º do TFUE devem ser interpretados no sentido de que “*não se opõem a uma regulamentação de um Estado Membro que impede que uma sociedade constituída ao abrigo do direito nacional desse Estado Membro transfira a respetiva sede para outro Estado Membro conservando ao mesmo tempo a sua qualidade de sociedade de direito nacional do Estado Membro em conformidade com o qual foi constituída*”, assim

21

resulta a chamada «tese da criação nacional»²¹, onde a sociedade é criada pela lei nacional, sendo esta que determina a sua constituição e funcionamento. Assim resulta que os estados-membros têm a capacidade de impor restrições à saída, mas no respeito da legislação europeia não podem impor restrições à entrada.

Por este entendimento pode-se escolher livremente o ordenamento jurídico para a constituição da sociedade e subsequentemente alterar a sede de direção efetiva para um outro estado-membro, cumprindo as exigências eventualmente estabelecidas pelo mesmo. De notar que esta possibilidade só se aplica à sede real. Por conseguinte podemos agora determinar um maior movimento da sede de direção efetiva do que aquele que anteriormente foi analisado.

Antes de mais é necessário referir o acórdão «centros», ACÓRDÃO DE 9. 3. 1999 — PROCESSO C-212/97, que, pese embora a leitura feita pelo TJUE tenha em consideração que o mesmo trata de uma sucursal, o objeto material do mesmo constitui a transferência da sede efetiva, pois a sociedade em causa não praticava qualquer tipo de atos no estado de constituição, assim o entendimento do TJUE na interpretação dos artigos 49º e 54 do TFUE é de que “*opõem-se a que um Estado-Membro recuse o registo de uma sucursal de uma sociedade constituída em conformidade com a legislação de outro Estado-Membro, no qual aquela tem a sua sede, sem aí exercer actividades comerciais, quando a sucursal se destina a permitir à sociedade em causa exercer a totalidade da sua actividade no Estado em que esta sucursal será constituída, evitando constituir neste uma sociedade e eximindo-se assim à aplicação das normas de constituição de sociedades que aí são mais rigorosas em matéria de libertação de um capital social mínimo.*”, sendo que a transferência de sede assenta nos mesmos princípios podemos referir que a transferência da

21 Pág. 16 Carvalho, M. M. e Domingues, P. T., A transferência da sede societária no espaço da união europeia, Almedina, 2016, ,

sede real entre o estado A, que adota a teoria da constituição, e estado B, que adota a teoria da sede efetiva, é possível sendo que a sociedade tem de ser reconhecida pelo estado B, que pode estabelecer alguma exigências.

22

Também a transferência da sede efetiva a partir de um país que adote a teoria da sede real para um que adote a teoria da sede estatutária é possível, embora o ordenamento jurídico de origem possa sujeita-lo a certas restrições. De igual modo a transferência da sede efetiva entre dois estados que adotem a teoria da sede real é possível, ainda que o estado-membro de origem possa sujeitar a sociedade a algumas restrições. Este entendimento advém da análise do acórdão «Daily Mail», ACÓRDÃO DE 27. 9. 1988 — PROCESSO 81/87, sendo o entendimento a altura que os artigos referentes aos atuais 49º e 54 do TFUE é que estes “*devem ser interpretados no sentido de que, no estadio actual do direito comunitário, não conferem a uma sociedade constituída em conformidade com a legislação de um Estado-membro, e que neste tenha a sua sede social, o direito de transferir a sede da sua administração para outro Estado-membro*”, assim o entendimento aplicava-se a um estágio anterior ao atual, o que nos leva a poder afirmar que o entendimento hoje é de que o estágio atual do direito comunitário confere o direito a uma sociedade constituída em conformidade com a legislação de um Estado-membro de transferir a sua sede de administração para outro estado.

2.1.2.3.3 A liberdade de estabelecimento

A liberdade de estabelecimento não se refere apenas à possibilidade de transferência de sede. As múltiplas formas que as sociedades podem operar ao longo do espaço europeu não necessita que estejam presentes as estruturas fundamentais da sociedade no mesmo local, assim sendo pode a mesma estabelecer-se noutros estados membros através de filiais e sucursais. Esta mesma liberdade não pode ser utilizada de modo abusivo ou fraudulento obtendo vantagens ilegítimas e não cumprindo o objetivo desta liberdade. Por essa razão é legítimo aos estados-membros a adoção de medidas

22 Ver esquema pág. 16 Carvalho, M. M. e Domingues, P. T., A transferência da sede societária no espaço da união europeia, Almedina, 2016,

destinadas a prevenir a evasão fiscal e o planeamento fiscal internacional/europeu abusivo. Paralelamente a este direito dos estados-membros é necessário que estas decisões de cada país não causem restrições indevidas às liberdades fundamentais.

23

Exemplo desses abusos é o caso do acórdão «centro»²⁴, onde um casal dinamarquês constituiu uma sociedade no reino unido, sediada no domicílio de um amigo, e pretendia registar uma sucursal na Dinamarca. Este pedido foi negado pela Direção Geral do Comércio e das Sociedades(Erhvervs-og Selskabsstyrelsen) da Dinamarca, com o fundamento de que esta sociedade não tinha em vista alargar a sua sociedade e dar uso à liberdade de estabelecimento consagrado no direito comunitário, mas que o seu objetivo único era a fuga à exigência do mínimo de capital da Dinamarca que se fixava em 200 000

25

(duzentas mil) coroas dinamarquesas, usando a suposta sucursal como estabelecimento principal. A declaração do TJUE foi em vista de se fazer cumprir o direito comunitário e que não poderia ser recusada a criação de uma sucursal num estado membro de uma sociedade que nunca exerceu nenhuma atividade no Estado Membro onde tem domiciliada a sua sede estatutária, mas ressalva que “...esta interpretação não exclui que as autoridades do Estado-Membro em causa possam tomar qualquer medida adequada para

26

prevenir ou sancionar as fraudes...” . No mesmo sentido podemos referir o acórdão «inspire art», ACÓRDÃO DE 30. 9. 2003 — PROCESSO C-167/01, que se refere igualmente aos artigos 49º e 54º do TFUE, entende que a aplicação dos mesmos “*opõem-se a uma legislação nacional que, como a Wet op de formeel buitenlandse vennootschappen, sujeita o exercício da liberdade de estabelecimento a título secundário nesse Estado, por uma sociedade constituída em conformidade com a legislação de outro Estado- -Membro, a determinadas condições previstas no direito interno para a constituição de sociedades, relativas ao capital mínimo e à responsabilidade dos administradores. As razões pelas*

23 Ferreira, C. M. C. (2011) Liberdade de estabelecimento e planeamento fiscal, a transferência de sede de sociedades na união europeia. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. Faculdade de Direito, Unicidade Católica Portuguesa, Porto. Págs. 11-12

24 Acórdão do TJUE, de 9 de março de 1999, proferido no proc. C-212/97

25 A sociedade foi constituída com um capital social de 100 (cem) libras, o que correspondia a 1000 (mil) coroas dinamarquesas, ao invés das 200 000 (duzentas mil) coroas dinamarquesas que a lei da Dinamarca obrigava para a constituição daquela pessoa coletiva.

26 Pronúncia do TJUE no acórdão de 9 de março de 1999, proferido no proc. C-212/97

quais a sociedade foi constituída no primeiro Estado-Membro, bem como a circunstância de ela exercer as suas actividades exclusiva ou quase exclusivamente no Estado-Membro de estabelecimento, não a privam, a menos que se demonstre, caso a caso, a existência de um abuso, do direito de invocar a liberdade de estabelecimento garantida pelo Tratado CE”.

2.1.2.3.3.1 O estabelecimento estável

O estabelecimento de uma pessoa é definido quando esta desenvolve a sua atividade de uma forma estável e duradoura, o que contraria a ideia de uma simples prestação de serviços. Esta atividade estável e duradoura é exercida através de um estabelecimento estável e este é definido como “...qualquer instalação fixa, situada num Estado-Membro, através da qual uma sociedade de outro Estado-Membro exerce, no todo ou em parte, a sua atividade...” pela diretiva 2011/96/UE. Podendo esta definição ser complementada com a referência à diretiva “serviços” 2006/123/CE, onde no ponto 37 do preâmbulo a mesma refere que “... um estabelecimento não tem de assumir a forma de uma filial, sucursal ou agência, podendo consistir num simples escritório gerido por pessoal da própria empresa, ou por uma pessoa independente, mas mandatada para agir permanentemente em nome da empresa(...) Segundo esta definição, que exige o exercício efetivo de uma atividade económica no lugar de estabelecimento do prestador, uma simples caixa de correio não constitui um estabelecimento...”. Podemos concluir assim que a par de um exercício efetivo, com uma duração prolongada e em nome da pessoa que se quer estabelecer no outro estado membro, é necessário existir um estabelecimento permanente, ou pelo menos uma representação permanente daquela sociedade no território do estado acolhedor.

Também podemos encontrar a definição de estabelecimento estável no artigo 5º do CIRC, quando refere nos seus 3 primeiros números o seguinte “*Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.*”

2 — *Incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior:*

a) *Um local de direcção;*

b) *Uma sucursal;*

c) *Um escritório;*

d) *Uma fábrica;*

e) *Uma oficina;*

f) *Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais situado em território português.*

3 — *Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as actividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospecção ou exploração de recursos naturais só constituem um estabelecimento estável se a sua duração e a duração da obra ou da actividade exceder seis meses.” e exclui, no número 8, os casos onde poderia ser aparente a existência de um estabelecimento estável, referindo que “Com a ressalva do disposto no n.º 3, a expressão «estabelecimento estável» não compreende as actividades de carácter preparatório ou auxiliar a seguir exemplificadas:*

a) *As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;*

b) *Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;*

c) *Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;*

d) *Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;*

e) *Uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;*

f) *Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.”*

2.1.2.3.3.1.1 As sucursais

Como já vimos, a liberdade de estabelecimento engloba as sucursais, mas é necessária uma análise mais detalhada desta figura jurídica, a mesma que se caracteriza por não ter personalidade jurídica própria. O que acontece derivado a esta figura ser uma extensão da sociedade-mãe, e as duas partilharem a mesma personalidade jurídica. Por outras palavras, é lícito à sociedade estabelecer-se noutra estado membro, através de um estabelecimento estável, sem que com isso seja obrigada a movimentar a sua sede efetiva ou estatutária. O que não quer dizer que estejam isentas de quaisquer tipo de obrigações, por exemplo a instalação de sociedades no território nacional obedece a certos requisitos, nomeadamente o presente no artigo 4º do CSC, este que estipula que a sociedade que se pretender exercer a sua atividade em território nacional por um período superior a um ano e que não tenha aí a sua sede efetiva deverá instituir uma representação permanente e cumprir o disposto na lei portuguesa sobre o registo comercial.²⁷

Assim o estabelecimento tem de respeitar certas regras impostas pelo estado de acolhimento, sendo que essas normas não podem ser impeditivas da aplicação dos princípios fundamentais da UE, neste caso relativamente a liberdade de estabelecimento, mas também não devem tolerar comportamentos abusivos que visam frustrar o objectivo dessa liberdade como é o caso do acórdão «centros».

2.1.2.3.3.1.2 As filiais

As filiais são sociedades de direito constituídas no estado onde desempenham as suas funções, estas são detentoras de personalidade jurídica autónoma, e conseqüentemente são juridicamente diferentes das pessoas singulares e coletivas que nela participam. A sua particularidade assenta na detenção maioritária de capital por uma sociedade-mãe, estas que exercem direta ou indiretamente uma influência dominante, quer seja porque detêm uma participação maioritária do capital, quer por disporem de mais de metade dos votos ou por poderem ser elas a designar mais de metade dos membros do órgão de gestão da

27 Sobral, R., Filiais e sucursais (2017) <https://www.ruisobral.pt/2017/10/11/filiais-e-sucursais/>

sociedade filiada. A estas sociedades é aplicada a legislação do estado membro onde estas se encontrem validamente constituídas, como de resto acontece com as sociedades que não se encontram abrangidas por este regime específico e que são nacionais do estado membro.

As implicações e limitações que esta figura enfrenta surgem, sobretudo, com a aplicação do imposto sobre o rendimento, que como veremos mais adiante, onde estas são submetidas a um regime mais rígido de forma a evitar a elisão fiscal.

2.1.2.3.3.1.2.1 A tributação direta

Como já vimos anteriormente as sociedades são tributadas, em sede de IRC, pelo país em que se considera que está estabelecida a sua sede. O problema aqui em causa não é referente à tributação dessas mesmas sociedades em si, mas sim dos rendimento provenientes das sucursais e das filiais. A diretiva 2011/96/CE vem dar resposta a este problema, quando refere no número 1 do artigo 4º que *“Sempre que uma sociedade-mãe ou o seu estabelecimento estável, em virtude da associação da sociedade-mãe com a sociedade sua afiliada, obtenha lucros distribuídos de outra forma que não seja por ocasião da liquidação desta última, o Estado- -Membro da sociedade-mãe e o Estado-Membro do estabelecimento estável da sociedade-mãe: a) Abstêm-se de tributar esses lucros; ou b) Tributam esses lucros autorizando a sociedade-mãe e o estabelecimento estável a deduzirem do montante do imposto devido a fracção do imposto sobre as sociedades paga sobre tais lucros pela sociedade afiliada e por qualquer sociedade subafiliada, na condição de cada sociedade e respectiva sociedade subafiliada estarem abrangidas pelas definições constantes do artigo 2.o e satisfazerem em cada nível os requisitos previstos no artigo 3.o, até ao limite do montante correspondente do imposto devido”*. A regulamentação destes problemas. Como veremos mais a frente, é tratada sobretudo através de convenções bilaterais para evitar a dupla tributação, realizadas entre os estados-membros ou entre este e estados não membros.

3 Dupla tributação dos rendimentos

3.1 O conflito positivo e negativo de tributação

Definir qual o estado que tem a legitimidade de proceder à tributação dos rendimentos auferidos por certa pessoa, singular ou coletiva, revela uma importância central no tema desta dissertação. Com vista a dar resposta a esta questão, e não encontrando referências relevantes na legislação da União Europeia, podemos constatar que, ao invés da tributação indireta, a harmonização da tributação direta não tinha logrado grande sucesso, sendo esta matéria predominantemente regulada por convenções bilaterais que pretendem regular as matérias fiscais entre os estados-membros. A Organização para a cooperação e desenvolvimento Económico teve a preocupação de elaborar uma proposta de CDT, esta que é utilizada de forma generalizada, podendo-se referir que é um pilar na definição das regras de dupla tributação. No entanto importa salientar que o poder de decidir a forma de tributação de rendimento pertence aos estados, como também é de realçar que é das negociações entre os vários estados soberanos que resultam as regras internacionais para a resolução destes conflitos.

É de referir que o principal problema fiscal, que a circulação e estabelecimento enfrenta é a definição do ordenamento fiscal competente para a tributação dos rendimentos. Neste ponto não nos apresenta nenhuma questão em relação ao cidadão que reside e auferir todos os rendimentos no mesmo estado. O primeiro problema surge aquando da pluralidade de regimes fiscais existentes e da múltipla possibilidade de conexão do mesmo sujeito a vários ordenamentos jurídico-fiscais. O segundo problema é o resultado do primeiro, uma ausência de tributação resultante de nenhum estado se achar com legitimidade tributária sobre aquele sujeito. O primeiro caso remete-nos para um conflito positivo de tributação, resultando deste a dupla tributação do sujeito, já o segundo menciona um conflito negativo, o que acontece quando a pluralidade dos estados em que o sujeito está inserido atribuem a outro a legitimidade à tributação, o que resulta num vácuo de tributação, ou seja, uma não sujeição a imposto daquele sujeito, normalmente enunciado como elisão fiscal.

É com vista a resolução deste problemas que a OCDE elaborou o referido modelo de convenção, do qual passaremos a analisar as regras presentes e os critérios de determinação de legitimidade tributária pelos estados que adotam o referido modelo

3.1.1 A tributação das pessoas singulares

O CMOCDE define, no número 1 do artigo 4º, que o estado competente para proceder à tributação é o estado de residência da pessoa, singular ou coletiva, quando enuncia "...residente de um Estado contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar...", e no número 2 reforça que o critério de conexão mais relevante é o da residência enunciando que "Quando, por virtude do disposto no nº1, uma pessoa singular for residente de ambos os estados contraentes,...".

Assente o critério de definição do estado que tem a legitimidade de tributar, cabe então ver quais as regras que são aplicáveis nos casos onde ambos os estados reclamam essa mesma legitimidade. Recorremos agora a critérios de desempate, estes que estão presentes nas várias alíneas do nº2 do artigo 4º do CMOCDE. Pela análise das mesmas podemos verificar que em caso de a pessoa singular se residente em vários estados o primeiro critério existente é o da habitação permanente, se a pessoa preencher este critério em ambos os estados temos de nos socorrer do critério do centro de interesses vitais, este que é definido como o "...Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais

28
e económicas." Já se este não poder ser determinado ou se a pessoa não tiver habitação em nenhum dos estados recorre-se ao critério da permanência habitual, ou seja, o estado onde a pessoa normalmente permaneça. Se permanecer habitualmente em ambos os estados ou se não permanecer em nenhum deles é utilizado o critério da nacionalidade. Por ultimo se este critério for impossível de aplicar quer pela ausência da nacionalidade ou pela dupla nacionalidade, o caso é solucionado pelas autoridades competentes dos estados, resolvendo o conflito através de comum acordo. Todos os critérios de desempate são subsidiários, e a ordem de aplicação dos mesmos é a acima descrita.

3.1.2 A tributação das pessoas coletivas

28 CMOCDE, artigo 4º, nº2 al. a), *in fine*.

Como já referido as pessoas coletivas podem operar de várias formas em vários estados membros, seja pela prestação de serviços, liberdade igualmente consagrada para as pessoas singulares, ou por vias mais específicas, por sucursais e filiais. Em consequência da pluralidade de formas de atuação no mercado por parte das sociedades que se verifica uma análise mais específica de cada um destes casos enunciados.

3.1.2.1 A tributação das sociedades/ Sociedades mãe

O critério de determinação de legitimidade pelo CMOCDE é igual tanto para as pessoas coletivas como as pessoas singulares, aliás, a conjugação do artigo 4º nº1 e o artigo 3º, nº1 alínea a), determina que quando é usado o termo pessoa as normas recaem tanto sobre pessoas singulares como sociedades ou outro agrupamento de pessoas. Assim o critério usado é o da residência, sendo que as soluções divergem quando são verificados os critérios de desempate. Consta-se assim que o critério único de desempate nestes casos é a tributação da sociedade no estado em que esta tem a sua sede de direção efetiva. Problema que revela especial atenção quando a teoria adotada pelo estado para a determinação da lei pessoal daquela sociedade não é a mesma, assim a OCDE veio, com o CMOCDE, tentar uniformizar as regras da aplicação da lei tributária às sociedades, sem entrar no campo societário das mesmas.

O problema agora impõem-se na determinação da do local onde se situa a direção efetiva, sendo que são adotadas existem diversos elementos de conexão, sendo o que necessita de ser realmente determinado é o nível de administração para a localização da sede. Os elementos de conexão são: “o local onde têm normalmente lugar as reuniões do respetivo conselho de administração ou órgão equivalente, o local onde o presidente do conselho de administração e os demais quadros superiores exercem as suas atividades, o local onde a gestão corrente da pessoa é exercida, o local onde se situa a sede da pessoa, qual a legislação nacional que rege a situação jurídica da pessoa, o local onde são mantido

29
os seus registos contabilísticos...”

29 Pág. 12 a 15 Dinis, J. P. (2011). O critério da direção efetiva na convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o património. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. Escola de Direito do Porto,

3.1.2.2 A tributação das sucursais

A figura das sucursais, como já retratamos, é uma das possibilidades a que os operadores económicos podem recorrer quando pretendem exercer a sua atividade. Como já vimos se existe um ou mais estabelecimentos estáveis de uma sociedade no mesmo estado, é esse mesmo estado, onde se situam todas as atuações daquela sociedade, que irá ter legitimidade tributária sobre os rendimentos daquela pessoa coletiva e dos seus estabelecimentos estáveis. Caso último que não levanta questões em relação à tributação dos rendimentos auferidos por aquela sociedade, lembrando que as sucursais são uma extensão da personalidade jurídica da mesma, adotando-se um critério unitário neste tipo de casos.

Como já referido o problema existe no caso de existir uma plurilocalização entre a sociedade mãe e os estabelecimentos estáveis que atuam por conta desta, ou seja, sob um poder de direção direta ou indireta da mesma. Nestes casos a CMOCDE além de definir o que é um estabelecimento estável no artigo 5º “...instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.”³⁰, também no número 5 do mesmo artigo refere que a quando a atividade for exercida através de uma pessoa que não seja agente, e que a sua atuação seja efetuada por conta da empresa de outro estado, com poderes de “concluir contratos” e vincular esta última, é considerada a existência de um estabelecimento estável, mesmo que, para essa atividade não exista uma instalação fixa.

O artigo 7º do mesmo diploma, referente ao lucro das empresas, enuncia no número 1 a forma possível da tributação das sucursais, assim “... os seus lucros podem ser tributados no outro estado...”, este que é o estado onde se situa apenas o estabelecimento estável, “... mas unicamente na medida em forem imputáveis a esse estabelecimento estável.”, sendo esta ideia complementada pelo disposto no número 2 quando refere que a tributação recai sobre os “...lucros que este obteria como se fosse uma empresa distinta e

Universidade Católica Portuguesa, Porto.

30 Neste caso confrontar com o acórdão «Centros» onde a sociedade pretendia exercer a totalidade da sua atividade na Dinamarca através de um estabelecimento estável, sendo que a sua sede se encontrava no Reino Unido.

separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é esse estabelecimento estável.”. Também as deduções na determinação do lucro das sucursais têm especial atenção neste artigo, desta vez no número 3, quando refere que é permitido ao estabelecimento estável *deduzir as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direcção e as despesas gerais de administração, efectuadas com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado quer fora dele.*”. Pelo exposto podemos analisar que existe uma preocupação na tributação justa das sociedades com o fim principal de evitar a elisão fiscal, assim sendo é imputado aos estabelecimentos estáveis o imposto a pagar como de sociedades autónomas e residentes se tratassem, podendo serem deduzidas as despesas que o mesmo teve no desenvolvimento da sua atividade e não no desenvolvimento da atividade da sociedade mãe.

3.1.2.3 A tributação das filiais

Como já referimos as filiais, como pessoas jurídicas autónomas, têm personalidade e capacidade jurídica própria, e conseqüentemente personalidade e capacidade tributária. Também o número 7 do artigo 5º da CMOCDE refere a distinção entre estabelecimento estável e filial, quando se refere às filiais como sociedades residentes de um estado contraente e às sociedades mãe como “sociedades residente no outro Estado contraente”. O mesmo número refere também que no caso de uma sociedade dominar ou ser dominada por outra que esse facto não é “bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra”. É esta autonomia que nos leva a tributar a sociedade afiliada nas mesmas condições que uma sociedade regularmente constituída no estado membro em causa. O mesmo não quer dizer que a sua especificidade não faça surgir casos de especial relevo que têm de ser regulados. Devido à forte interligação entre as sociedades afiliadas e a sociedade mãe, e a capacidade de esta última ter uma capacidade de decidir, na maior parte das vezes, unilateralmente sobre a atuação daquela, é suscetível de resultarem casos onde a filial pode ser instrumentalizada de modo a que a sociedade mãe consiga esquivar-se da carga tributária através dos mais variados mecanismos, resultado de

planeamentos fiscais agressivos. O artigo 9º da convenção refere que quando as sociedades de estados diferentes estiverem “ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes” os lucros, é sobre estes que se debruça o imposto sobre o rendimento, que não foram obtidos por causa dessas condições podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e conseqüentemente tributados. Medida esta que evita a elisão fiscal, mas que ao inverso potencia o aparecimento de casos de dupla tributação.

3.1.3 A distribuição de dividendos

A definição de rendimentos usado no artigo 10º do CMOCDE vem referido no número 3 do mesmo, “*O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de acções, acções ou bónus de fruição, partes de minas, partes de fundador ou outros direitos, com excepção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de acções pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui.*” Podemos assim concluir que após o apuramento do lucro e a sua conseqüente tributação os dividendos, quando distribuído pelos sócios estão igualmente sujeito a regras. Este tema tem especial importância pois é através desta forma que as sociedades-mãe vão adquirir o retorno do seu investimento e conseqüentemente o rendimento que dele provêm. É pelo CMOCDE no seu artigo 10º número 1 que verificamos que “*Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado contraente a um residente do outro Estado contraente podem ser tributados nesse outro Estado*”, sendo que esta não é a única possibilidade. Tiramos essa conclusão a partir da análise do número 2 quando enuncia que “*Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado...*” mas efetua a diferenciação do primeiro regime, pois “*se o beneficiário efectivo dos dividendos for um residente do outro Estado contratante, o imposto assim estabelecido não excederá: a) 5% do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efectivo for uma sociedade (com excepção de uma sociedades de pessoas) que detenha, directamente, pelo menos, 25% do capital da*

sociedade que paga os dividendos; b) 15% do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos. As autoridades competentes dos Estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.”. A intenção é obter o regime mais justo, que de um modo evite a elisão fiscal e de outro tente, pelo menos, atenuar a dupla tributação.

3.1.4 Métodos de eliminação da dupla tributação

De modo a evitar a existência de casos de dupla tributação o CMOCDE propõe dois métodos para evitar a existência de casos de conflito positivo de tributação entre os estados, sendo o primeiro método, enunciado no artigo 23º-A, o Método de isenção este que se divide em dois tipos: o método de isenção integral quando o Estado de residência não considera o mesmo aquando da tributação dos rendimentos auferidos no estrangeiro; e o método da isenção com progressividade, onde o Estado isenta a tributação de tais rendimentos, mas adiciona-os ao cálculo da matéria coletável para efeitos de apuramento da taxa a aplicar sobre os rendimentos, assim a taxa vai ser aplicada não à matéria coletável que apurou a taxa, mas sim a esta são subtraídos aqueles rendimentos que foram adicionados e anteriormente já tributados no estado de que são provenientes.

O método mais específico, acima referido, utilizado por cada estado remete para a sua soberania de definir qual a taxa aplicável ao rendimento e quais as regras de definição dessa mesma taxa, sem nunca poder, tributar novamente esse mesmo rendimento.

Quando a situação concreta assenta num caso onde existe isenção de imposto no estado de origem desse rendimento, o outro Estado, pode utilizar o método de isenção com progressividade, mas nunca podendo tributar aqueles rendimentos isentos.³²

O segundo método enunciado no artigo 23º-B refere-se ao método de imputação, este, ao contrário do primeiro, não isenta de tributar os rendimentos, atribui sim um crédito aos impostos sobre estes já pagos, que subsequentemente será deduzido no apuramento da coleta no estado onde se situa a sociedade-mãe.³³

31 Azevedo, P. A., Cadernos de Direito Actual Nº 6 (2017) pág . 38 e ss

32 Artigo 23-A, nº3 CMOCDE

33 Cadernos de Direito Actual Nº 6 (2017) pag 41 e ss

4 Caminhos possíveis

A intenção de uniformização da tributação e circulação das pessoas singulares e coletivas apresenta assim grandes desafios que não têm uma resposta simples. Tendo em conta esta dificuldade são apresentadas duas possíveis soluções, uma delas já consagrada na legislação comunitária, a segunda uma sugestão que a ser aplicável teria de existir uma concordância na diminuição da soberania de todos os estados membros na União. A preocupação relativamente a estes temas foca-se nas sociedades comerciais, estas que representam o maior movimento de capitais e mercadorias ao longo do espaço da união.

34

4.1 Sociedade Europeia

A possibilidade de constituição de uma sociedade Europeia é resultado do trabalho do Conselho da União Europeia através do Regulamento (CE) N.º 2157/2001 , sendo que esta deve “assumir a forma de uma sociedade de capitais por acções, o que, de ponto de vista do financiamento e da gestão, responde melhor às necessidades das empresas que exercem a sua atividade a nível europeu. Para assegurar que essas sociedades tenham uma dimensão razoável, convém fixar um capital mínimo que garanta que essas sociedades disponham de um património suficiente, sem no entanto dificultar a constituição de SE por pequenas e médias empresas.” . As sociedades constituídas deste modo têm a possibilidade de transferir a sede para outro estado membro sem que a mesma seja obrigada a proceder a dissolução no estado membro de origem e conseqüente constituição de uma nova sociedade num outro estado membro, como refere o artigo 8 do regulamento. Deste modo a liberdade de circulação das pessoas coletivas encontra avanços quando estas barreiras são eliminadas. O problema em relação a esta figura é a complexidade do processo, pese embora esse processo tenha de obedecer a certas regras estas servem para manter a segurança jurídica.

34 Pág 16-17 Carvalho, M. M. e Domingues, P. T., A transferência da sede societária no espaço da união europeia, Almedina, 2016,

A criação destas sociedades leva a uma maior facilidade na circulação das sociedades nos estados membros e conseqüentemente, com a aplicação do critério da tributação no estado da sede real presente no CMOCDE, resulta uma possibilidade de uma mais correta aplicação das regras fiscais. O problema tributário continua a ser a determinação da residência da sociedade, ou no caso onde este critério não possa ser adotado, o da determinação da sua sede efetiva. O qual o regulamento não procurou responder, focando a sua atuação em consagrar um regime mais favorável à movimentação das sociedades.

4.2 A unidade na união – a expressão máxima da UE

Um regime mais simplificado seria o da criação de um regime de imposto sobre o rendimento único em toda a União, sendo aplicadas as mesmas taxas à matéria coletável das sociedades, distribuindo as receitas pelos países da união. Resposta que nos aparece como a melhor forma de evitar conflitos fiscais. O problema resultante da criação de um sistema de tributação unitário seria a total perda de soberania dos Estados-membros relativamente às matérias fiscais. Este é o problema que assume um maior relevo nas tentativas de harmonização preconizadas pela União europeia.

Conclusão

Não é possível uma resposta única aos problemas enfrentados na tributação dos rendimentos das pessoas coletivas, visto que a complexidade da vida societária e a dinâmica existente no mercado económico tornam obsoletos os mecanismos existentes em pouco tempo. Também a globalização, e o desenvolvimento das tecnologias de informação são outro fator que levam a uma maior dificuldade de determinar a localização das estruturas das sociedades.

Podemos também concluir que, a união têm o a sua influência mais significativa relativamente à defesa da liberdade de circulação entre os Estados-membros das sociedades e na liberdade de estabelecimento das sucursais e filiais, proibindo os entraves à liberdade circulação e estabelecimento. Liberdades estas que assumem um papel fundamental na construção do mercado interno. Sendo que as sociedades ainda são obrigadas a proceder á dissolução da sociedade em caso de transferência de sede estatutária, o que já não acontece, resultado da jurisprudência do TJUE, no caso da transferência de sede real ou efetiva.

No que concerne à influência da UE no setor fiscal, importa salientar que esta é muito reduzida, sendo que a maior influência que a mesma teve neste campo recai sobre a legislação relativa as liberdades de circulação e estabelecimento, que embora não revestirem diretamente um conteúdo tributário devem de ser tidas em conta aquando do planeamento fiscal.

A maior influência relativamente às regras fiscais aplicáveis em todo o espaço europeu advém do CMOCDE, definindo o critério de residência como o principal para a determinação do estado competente para proceder à tributação, bem como através da

clarificação das regras fiscais aplicáveis quando uma sociedade se encontra plurilocalizada entre vários Estados-membros. Também a dupla tributação vem regulada no mesmo diploma, apresentando duas possibilidades para a eliminação da tributação do mesmo facto jurídico por mais de uma só vez.

Bibliografia

Catarina, J. R. e Guimarães, V. B. (2015). Lições de Fiscalidade vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna. 5 edição, Almedina. Coimbra.

Catarina, J. R. e Guimarães, V. B. (2015). Lições de Fiscalidade vol. II - Gestão e planeamento fiscal internacional. Almedina. Coimbra.

João, M. C. e João, L. M. C. (2010). Manual De Direito Europeu, o sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia. 6 Edição, Coimbra Editora. Coimbra.

Nabais, J. C. (2014). Direito Fiscal. 7 edição, Almedina. Coimbra.

Ferreira, C. M. C. (2011) Liberdade de estabelecimento e planeamento fiscal, a transferência de sede de sociedades na união europeia. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. Faculdade de Direito, Unicidade Católica Portuguesa, Porto. 42 pp.

Dinis, J. P. (2011). O critério da direção efetiva na convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o património. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. Escola de Direito do Porto, Universidade Católica Portuguesa, Porto. 45 pp.

Azevedo, P. A. (2017) Cadernos de Dereito Actual Nº 6

Sobral, R., Filiais e sucursais (2017) (<https://www.ruisobral.pt/2017/10/11/filiais-e-sucursais/>)