

Dissertação de Mestrado em Direito e Gestão

**Os Grupos de IVA:**  
**A problemática do IVA nos Grupos económicos**

Bernardo Carretero André de Sousa Reis

**Orientador:**

Mestre Alexandra Coelho Martins

Lisboa 2011

Aos meus Pais e aos meus Avós

## Índice

Introdução .....	3
1 - O fenómeno dos Grupos de sociedades .....	5
1.1 - Fenómenos que justificam o aumento de fluxos económicos intra-grupo .....	5
1.1.1 Integração vertical .....	5
1.1.2 Operações de Spin-off .....	6
1.1.3 Estruturas partilhadas .....	6
1.2 O impacto dos grupos empresariais e o IVA .....	7
1.2.1 Caso FCE .....	7
1.2.2 Grupos Autónomos de Pessoas .....	8
1.2.3 Grupos de IVA .....	8
2 Os Grupos de IVA .....	10
2.1 Motivações para o acolhimento da figura .....	13
2.1.1 Redução dos custos administrativos e financeiros .....	13
2.1.2 Direito à dedução .....	14
2.1.3 Competitividade .....	15
2.1.4 Impacto do acolhimento da figura para os Estados-Membros .....	16
2.2 Direito Comparado .....	18
2.2.1 Modelo clássico – <i>Organschaft</i> .....	19
a) Alemanha .....	21
b) Áustria e Holanda .....	21
c) Bélgica, Chipre, Estónia e República Checa .....	22
d) Dinamarca, Finlândia e Suécia .....	23
e) Hungria .....	23
f) Irlanda e Reino Unido .....	23
g) Letónia .....	24
2.2.2 Modelo de consolidação de pagamentos .....	24
a) Espanha .....	25
b) França .....	25
c) Itália .....	26
d) Roménia .....	26
2.2.3 Modelo de exclusão parcial da base tributável – O caso espanhol .....	27

2.2.4	O paradigma comunitário.....	29
2.3	A harmonização dos regimes nacionais .....	31
2.3.1	Orientações da Comissão com vista à harmonização dos regimes nacionais.....	31
a)	Incidência subjectiva do regime dos Grupos de IVA.....	32
b)	Âmbito territorial.....	33
c)	A qualidade de Sujeito Passivo do Grupo de IVA .....	34
d)	Simultaneidade dos vínculos .....	34
e)	O Direito à dedução do Grupo .....	35
f)	Desconsideração, para efeitos de IVA, das operações intra-grupo .....	36
h)	Consulta Prévia do Comité do IVA.....	37
2.3.2	Medidas anti-abuso adoptadas pelos Estados-Membros .....	38
2.4	A inadmissibilidade dos Grupos de IVA em Portugal .....	40
	Conclusão.....	43
	Referências Bibliográficas.....	45

## Introdução

A realidade dos grupos económicos, que constituem o motor das economias modernas, assenta numa dicotomia entre a unidade económica que representam e a pluralidade jurídica da forma como se estruturam.

Neste sentido, a adaptação às necessidades dos mercados e a procura da eficiência levam os grupos económicos a reestruturar-se, originando um aumento dos fluxos económicos entre as empresas que constituem o grupo, reflexo da complexidade organizacional que é exigida, para que se consiga manter um elevado nível de competitividade.

Numa altura em que se debate o futuro do IVA<sup>1</sup> e são abordadas questões referentes à neutralidade do imposto e à sua desburocratização, reconhece-se a importância deste imposto na receita fiscal dos Estados. Numa época de desaceleração económica à escala internacional, a receita proveniente da tributação directa e sobre o património diminui, e a tributação do consumo assume especial relevância no financiamento dos Estados.

Em respeito pelo princípio da neutralidade fiscal, a tributação das empresas não deve depender da forma como estas se estruturam, nem estas se devem estruturar em função dos regimes fiscais. Neste contexto, em sede de tributação do consumo, o legislador comunitário consagrou mecanismos que reconhecem a realidade da empresa plural, não sujeitando ou isentando as operações intra-grupo, garantindo uma correcta aplicação do princípio da neutralidade.

O regime dos Grupos de IVA consagrado no artigo 11.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (“Directiva IVA”) é um dos mecanismos acima mencionados, permitindo que uma pluralidade de empresas, juridicamente independentes, que se encontrem vinculadas nos planos financeiro, económico e organizacional, sejam consideradas um único sujeito passivo de IVA.

---

<sup>1</sup> No âmbito do lançamento do Livro Verde sobre o futuro do IVA, COM (2010) 695, Bruxelas 1 de Dezembro de 2010, a Comissão Europeia lançou um processo de consulta das partes interessadas sobre a reestruturação do imposto.

Embora o regime tenha sido consagrado como forma de promover a simplificação administrativa e combater práticas abusivas, questões como a neutralidade fiscal e a concorrência fiscal entre Estados-Membros (por força do carácter facultativo do regime da Directiva IVA) tornam-se prementes na compreensão e análise da matéria.

## **1 - O fenómeno dos Grupos de sociedades**

Nas últimas décadas, os grupos empresariais têm vindo a assumir-se como a forma natural de organização societária, de forma a responder às exigências e evoluções dos mercados. Conceitos como “internacionalização”, “integração vertical”, “internacionalização”, “diversificação”, “especialização” e “concorrência global”, reflectem realidades que as sociedades comerciais apreenderam ao longo do tempo e que as forçaram a adaptar-se, assim como o Direito se foi adaptando.

Os grupos de sociedades caracterizam-se pela dicotomia entre a pluralidade jurídica das várias sociedades que o compõem e a unidade económica que configura, em função de uma direcção comum<sup>2</sup>, tendo o seu desenvolvimento por base a procura da eficiência e do incremento de valor. Assim, tornou-se usual concentrar, sobre uma direcção comum, um conjunto de sociedades que podem exercer actividades diferentes ou complementares, levando ao aumento das operações intra-grupo..

Relevante no âmbito do Direito das Sociedades e do Direito Fiscal, e essencial no âmbito do presente estudo, será compreender de que forma se desenvolveram as relações entre as empresas que compõe os grupos empresariais levando ao aumento dos fluxos económicos entre si.

### **1.1 - Fenómenos que justificam o aumento de fluxos económicos intra-grupo**

#### **1.1.1 Integração vertical**

Um dos fenómenos que justifica o aumento de fluxos económicos intra-grupo é a integração vertical, que pode ser definida como a concentração, sob a mesma direcção, das várias etapas de produção de um bem<sup>3</sup>, na medida em que pode ser economicamente vantajoso concentrar todas as etapas de produção de um bem, por exemplo, desde o fabrico das peças, passando pela sua montagem, transporte e venda ao público.

---

<sup>2</sup> José A. Engrácia Antunes, “Os Grupos de Sociedades: Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária”, Almedina, Coimbra, 2002. Segundo o autor, “o grupo societário constitui uma dessas realidades de charneira entre o mundo jurídico e o mundo económico”, pág. 23

<sup>3</sup> Sobre os fundamentos económicos da Integração Vertical *vide* Adriano Freire, “Estratégia: Sucesso em Portugal”, Verbo, Lisboa, 2008, pág. 273-302.

A integração vertical justifica-se pela não dependência face a terceiros no decurso do processo produtivo e na possibilidade de alcançar economias de produção e distribuição. A cada fase de produção corresponderá, tendencialmente, uma entidade juridicamente independente, mas todas elas serão económica e organizacionalmente dependentes de uma empresa-mãe.

### **1.1.2 Operações de Spin-off**

É unanimemente reconhecido que nos deparamos com um mercado global composto por micro mercados. Com a globalização da economia e a intensificação da concorrência, os consumidores tornaram-se mais exigentes e as empresas tiveram de adaptar as suas estruturas de forma a dar resposta a essa exigência.

Por estes motivos, as empresas, tendem a autonomizar unidades de negócios de forma a especializar-se e dar uma melhor resposta às exigências dos respectivos nichos de mercado. Porém, embora se constitua uma nova entidade jurídica, esta depende, muitas vezes, do suporte organizativo e financeiro da empresa-mãe<sup>4</sup>, pelo que as operações entre aquelas empresas serão constantes.

### **1.1.3 Estruturas partilhadas**

Outro fenómeno que se acentuou nas últimas décadas e que incrementa, consideravelmente, os fluxos internos num grupo empresarial, são os denominados “serviços partilhados”.

No âmbito dos grupos de empresas, verificou-se uma tendência de centralização dos denominados serviços de *back-office*, *i.e.* serviços financeiros, informáticos ou administrativos, a título de exemplo. Assim, verifica-se a generalização de uma prática que consiste na criação de unidades especializadas nas áreas acima descritas, que servem de apoio às diversas empresas do grupo. Com esta prática, as empresas

---

<sup>4</sup> Alexandra Martins, “Grupos de IVA”, *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º 2, 2008



alcançam economias de escala e permitem a libertação de recursos para a sua actividade principal<sup>5</sup>.

## 1.2 O impacto dos grupos empresariais e o IVA

O aumento das operações intra-grupo, por força das tendências anteriormente descritas, veio revelar a necessidade de consagrar mecanismos que reconhecessem a prevalência da realidade económica sobre a forma jurídica. Em causa está o respeito pelo princípio da neutralidade fiscal, no sentido em as que decisões económicas dos agentes não devem ser condicionadas pela estrutura e regras do imposto.

A desconsideração da realidade económica implica que as políticas de organização e reestruturação dos grupos de empresas, com fundamentos puramente estratégicos e financeiros assumam um grande impacto em IVA, por força do aumento das operações intra-grupo. Assim, e de forma a não condicionar as decisões económicas de estruturação de negócio dos agentes económicos, as instituições comunitárias têm vindo a adoptar um conjunto de medidas que permitam à empresa “plural” actuar como uma verdadeira unidade económica, sem desvantagens fiscais inerentes às suas políticas organizacionais.

### 1.2.1 Caso FCE

No caso *FCE Bank*<sup>6</sup>, o Tribunal de Justiça das Comunidades veio reconhecer que um estabelecimento estável, que não configura uma entidade distinta da sociedade a que pertence, mesmo que esta se encontre estabelecida noutra Estado-Membro, e para o qual aquela sociedade presta serviços, não pode ser considerado sujeito passivo de IVA, devido aos custos que lhe são imputados em função daquelas prestações de serviços<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> *Ibidem*

<sup>6</sup> Acórdão do TJCE, de 23 de Março de 2006 referente ao processo *FCE Bank plc vs. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*, Caso C-210/04.

<sup>7</sup> Christian Amand, “VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction: The International Market is Leaking”, in *International VAT Monitor*, volume 18, n.º 4, July/August 2007, pág.241

Desta forma, permite-se, por exemplo, que uma empresa impute os custos incorridos com sistemas informáticos às sucursais que se encontram estabelecidas noutros Estados-Membros e utilizam esses sistemas, sem onerar essas operações com IVA. Dever-se-á ter em consideração que estamos perante “entidades” sem personalidade jurídica presentes em Estados-Membros distintos daquele onde a empresa-mãe tem a sua sede.

O mérito deste caso reside no facto de permitir a imputação transfronteiriça de encargos nas relações entre Empresa-mãe e sucursal que, para efeitos de IVA, devem ser consideradas como um único sujeito passivo

### **1.2.2 Grupos Autónomos de Pessoas**

A Directiva IVA consagra, na alínea f) do n.º1 do seu artigo 132.º, uma isenção para “*as prestações de serviços efectuadas por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma actividade isenta, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços directamente necessários ao exercício dessa actividade, quando os referidos grupos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exacto da parte que lhes incumbe nas despesas comuns*”<sup>8</sup>.

Uma manifestação frequente da aplicação desta regra é materializada nas estruturas dos ACE e dos AEIE, que são caracterizados como agrupamentos autónomos que concentram serviços do interesse comum das várias empresas que compõe um grupo económico, e que são considerados como directamente necessários à prática da sua actividade. Os referidos agrupamentos não têm como objecto o lucro económico e os serviços são prestados aos seus membros sem qualquer “valor acrescentado”.

### **1.2.3 Grupos de IVA**

O Regime dos Grupos de IVA consagrado no artigo 11.º da Directiva IVA traduz-se na possibilidade de os Estados-Membros considerarem um conjunto de entidades unidas

---

<sup>8</sup> Alexandra Martins, *Op. Cit.*

por vínculos financeiros, económicos e organizacionais como um único sujeito passivo de imposto.

Em virtude do reconhecimento da qualidade de sujeito passivo a uma pluralidade de empresas juridicamente independentes, as operações intra-grupo são consideradas meros fluxos económicos, fora do âmbito de aplicação do imposto. Adicionalmente, as obrigações e direitos dos membros, para efeitos de IVA, passam a concentrar-se na figura do Grupo pelo que a simplificação administrativa é uma das consequências práticas da adoção deste regime.

Em face do exposto, considerando a evolução das estruturas das sociedades e o crescimento e proliferação do fenómeno dos grupos económicos, o princípio da neutralidade fiscal impôs ao legislador a adoção de mecanismos referentes a esta realidade crescente. A não tributação das operações intra-grupo, seja entre uma sucursal e a empresa-mãe (FSE Bank), entre agrupamentos autónomos e os seus membros (ACE e AEIE, por exemplo) ou entre duas entidades independentes (Grupos de IVA), é hoje consagrada pela doutrina e legislação comunitária como salvaguarda da neutralidade do IVA.

## 2 Os Grupos de IVA

O IVA é descrito como “*um imposto indirecto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o acto de consumo através do método substractivo indirecto*”<sup>9</sup>. Sendo considerado o “*expoente máximo da harmonização fiscal comunitária*”<sup>10</sup>, o sistema comum de IVA assenta na Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006 (Directiva IVA).

No âmbito da incidência subjectiva do imposto, a Directiva IVA determina no seu artigo 9.º que é considerado sujeito passivo de imposto “*qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade*”.

Contudo, a realidade dos grupos de sociedades e a prevalência da forma económica sobre a configuração jurídica já haviam sido reconhecidos aquando da redacção da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (“Sexta Directiva”), que previa no parágrafo II do n.º 4 do seu artigo 4.º que os Estados-Membros podiam “*considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território do país que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização*”.

Actualmente, o artigo 11.º da Directiva IVA determina:

*“Após consulta do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, cada Estado-Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização”.*

---

<sup>9</sup> Clotilde Palma, “Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado”, Almedina, Coimbra, 2009, pág.17

<sup>10</sup> Ibidem, pág.28

*Um Estado-Membro que exerça a faculdade prevista no primeiro parágrafo pode adoptar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais em razão da aplicação dessa disposição”.*

A consagração dos Grupos de IVA e o reconhecimento de que o Grupo configura um único sujeito passivo revela a prevalência da realidade económica, a unidade grupal, sobre a pluralidade jurídica<sup>11</sup>, sendo este o principal mérito de uma construção que reflecte a evolução de um imposto com raízes economicistas<sup>12</sup>.

A possibilidade de os Grupos de IVA serem enquadrados no âmbito de incidência subjectiva do imposto assenta, essencialmente, em motivos de simplificação administrativa ou de combate a práticas abusivas, conforme se pode entender da Proposta da Sexta Directiva do Conselho<sup>13</sup>.

Da interpretação do preceito da Directiva IVA podemos afirmar que se trata de uma permissão normativa, com base na figura do *Organschaft* do direito alemão, que confere aos Estados a possibilidade de considerar como um único sujeito passivo de imposto, um conjunto de entidades que se relacionem segundo determinados requisitos. Neste contexto, a opção pelo reconhecimento da qualidade de um único sujeito passivo composto por uma pluralidade de empresas comporta dois grandes efeitos, um no âmbito administrativo e outro no âmbito de incidência do imposto.

No âmbito administrativo, o acolhimento da figura dos Grupos de IVA, implica que, para efeitos do imposto, o Grupo de IVA substituirá a pluralidade de pessoas jurídicas

---

<sup>11</sup> Clotilde Palma – “A Comunicação da Comissão sobre a faculdade de criação de Grupos de IVA”, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano II n.º 3, 2009, pág. 247. Segundo a autora, “*um Grupo de IVA pode, assim, ser descrito como uma “ficção”, criada para efeitos de aplicação deste imposto, em que, na prática, a realidade económica prima sobre a forma jurídica. Isto é, trata-se de um tipo particular de sujeito passivo que existe exclusivamente para efeitos de aplicação deste imposto e que se baseia nos vínculos financeiros, económicos e organizacionais existentes entre empresas*”.

<sup>12</sup> António Carlos dos Santos, “The European common VAT system – merits, difficulties and perspectives of evolution” in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º3, 2008 – “*From an economic point of view, the main objective of VAT was the deepening of the economic integration process in the European Community. From a technical standpoint, the objective was the introduction of neutrality in consumption taxation and in the organization of the enterprises in comparison with the existent turnover taxes having cumulative effects.*” pág.61.

<sup>13</sup> Proposta de Sexta Directiva do Conselho em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (COM (73) 950 final, 20.6.1973).

que o compõe no cumprimento das suas obrigações tributárias. Deste facto resulta a simplificação administrativa que a figura prossegue, na medida em que passamos a estar perante um único sujeito passivo que concentrará os direitos e obrigações do conjunto de empresas pertencentes ao grupo. Em termos mais práticos, na relação com as Autoridades Tributárias, um conjunto de empresas é substituído por um único sujeito passivo que submeterá apenas uma declaração que concentra a informação fiscal do grupo.

Relativamente à incidência do imposto, o objectivo de combate às práticas abusivas é alcançado na medida em que não se consideram sujeitas a IVA as operações realizadas intra-grupo e, neste sentido, são desencorajadas reestruturações orgânicas no seio dos grupos empresariais, através da fragmentação estrutural da empresa, com o único objectivo de beneficiar de regimes de tributação mais favoráveis (por exemplo o regime especial para as pequenas empresas<sup>14</sup>).

O princípio da neutralidade em que o IVA assenta determina que, na perspectiva da produção<sup>15</sup>, o imposto não deve influenciar as decisões relativas às estruturas produtivas. Neste sentido, o legislador, seja a nível comunitário ou nacional, deve atender ao princípio segundo o qual o regime normativo não deve permitir, ou motivar, estruturas com fundamentos exclusivamente fiscais.

Outra, não menos importante, artificialidade que a inexistência de Grupos de IVA pode originar é o desencorajamento de estruturas sectárias que potenciem p incremento de valor dos grupos empresariais. Deixando uma análise mais extensa para o momento devido, salienta-se o facto de o não reconhecimento de um grupo económico, uma vez preenchidos determinados requisitos, como um único sujeito passivo de imposto, comportar diversos perigos, quer a nível macroeconómico como da própria receita fiscal, podendo consubstanciar um atentado real ao princípio da neutralidade no caso particular dos sujeitos parcialmente isentos.

---

<sup>14</sup> O Regime especial para as pequenas empresas encontra-se previsto nos artigos 281.º e seguintes da Directiva IVA.

<sup>15</sup> Clotilde Palma – “Introdução ao Imposto...”, pág.24

## 2.1 Motivações para o acolhimento da figura

### 2.1.1 Redução dos custos administrativos e financeiros

Um das consequências práticas dos Grupos de IVA é a redução dos custos administrativos e financeiros dos seus membros.

Relativamente aos custos incorridos com o IVA, podemos distinguir entre custos directos e indirectos. Assim, custos directos serão os incorridos devido a restrições ao direito à dedução como, por exemplo, os custos afectos a actividades isentas, assunto de que nos ocuparemos no ponto seguinte. Por outro lado, custos indirectos serão os incorridos em funções administrativas inerentes ao cumprimento de obrigações tributárias<sup>16</sup>.

De acordo com um relatório do *Belgian Federal Planning Bureau*<sup>17</sup>, o IVA é o imposto que mais tempo ocupa às empresas, no âmbito do cumprimento das suas obrigações fiscais. Neste sentido, o facto de o Grupo concentrar as obrigações declarativas dos seus membros, permitirá desonerar a pluralidade de entidades que o compõe de todo o procedimento burocrático inerente às formalidades administrativas.

Por outro lado, permite-se a submissão às Autoridades Tributárias de uma única declaração do Grupo, e a compensação dos saldos de IVA (credor e devedor) dos seus membros, o que origina, no caso de o saldo final consubstanciar um crédito de imposto, um único pedido de reembolso<sup>18</sup>.

Acresce ainda que, considerando o tempo que decorre entre a liquidação do imposto e o momento da recepção do reembolso, a não tributação das operações intra-grupo, por um lado, e a possibilidade de compensação de saldos dentro do próprio grupo e pedido de reembolso apenas do resultado final, por outro, permitem que as empresas credoras de

---

<sup>16</sup> Kenneth Vyncke, “VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations”, in *International VAT Monitor*, volume 18, n.º 4, July/August, pág.251

<sup>17</sup> Lies Jansse, Chantal Kegels, Frédéric Verschueren, “Les charges administrative en Belgique pour l’année 2004”, relatório do Bureau federal du Plan, Bruxelles, 2005, pág.17.

<sup>18</sup> Kenneth Vyncke, “VAT Grouping in European Union...”, pág.252

imposto pertencentes ao Grupo aumentem a sua liquidez por força da aplicação do regime em análise.

### 2.1.2 Direito à dedução

O regime dos Grupos de IVA ganha especial relevância quando nos deparamos com empresas com direito parcial ou sem direito à dedução. O regime previsto no artigo 11.º da Directiva IVA permite não só a não sujeição a imposto das operações intra-grupo, mas também que empresas com direito parcial ou sem direito à dedução adquiram esse mesmo direito<sup>19</sup>.

A tributação de operações realizadas entre empresas pertencentes a um grupo económico acaba por originar, no caso dos “sectores isentos”, ineficiências operacionais devido à manutenção de estruturas organizativas desajustadas. Deverá reconhecer-se que um custo acrescido de 23%<sup>20</sup> é razão bastante para não viabilizar uma cisão que, do ponto de vista económico pode fazer todo o sentido (por exemplo, potenciando que a empresa-mãe se focalize na sua actividade principal e que o estabelecimento cindido se especialize e aproveite economias de escala).

Relembrando o princípio da neutralidade, a estrutura do imposto não deveria influenciar as decisões organizativas dos sujeitos passivos. Contudo, se uma empresa pretende efectuar um *spin-off* mas verifica que passará a incorrer em IVA que posteriormente não poderá deduzir, esse custo poderá inviabilizar a operação ou, em último caso, levar o sujeito passivo a recorrer a artificialidades para evitar um encargo tão elevado. Se, por um lado, está em causa uma quebra do princípio da neutralidade, poder-se-á estar a inviabilizar uma reestruturação que potenciará o desenvolvimento económico e empresarial.

Assim, a desconsideração, para efeitos de IVA, das operações intra-grupo tornará indiferente, para efeitos de tributação, a decisão de uma empresa criar uma filial ou uma sucursal. Embora os efeitos da não dedutibilidade decorrente de isenções extrapole o âmbito do presente trabalho, salientamos o facto de a impossibilidade de dedução de custos levar à incorporação desses custos no preço a cobrar ao consumidor final. Com

---

<sup>19</sup> Kenneth Vyncke, “VAT Grouping in the European Union...”, pág.251

<sup>20</sup> Taxa de IVA normal em Maio de 2011



efeito, perante a inexistência de um regime que desconsidere as operações intra-grupo, no âmbito de empresas com direito parcial, ou sem direito, à dedução, uma vez realizada uma transacção tributada entre empresas do grupo, o custo a cobrar ao cliente final terá incorporado o custo com o IVA incorrido aquando da aquisição do bem ou serviço e também o IVA incorrido na operação intra-grupo.

### 2.1.3 Competitividade

Possibilitar que empresas sem direito à dedução, ou com direito parcial, possam recuperar o imposto incorrido (na medida em que o sujeito passivo é o Grupo de IVA, o *pro rata* será apurado em função das operações realizadas pelos vários membros do grupo) e não incorrer em custos de imposto nas operações realizadas com entidades com as quais partilham uma direcção comum permite que as empresas em questão se possam estruturar da forma mais eficiente, sem ter os custos com o IVA como um importante factor de decisão<sup>21</sup>.

Note-se que, um relatório conjunto do *International Tax and Investment Center* e do *Oxford Economic Forecasting* concluiu que a introdução do regime dos Grupos de IVA na Polónia criaria dez mil postos de trabalho em dez anos, devido à adequação das unidades económicas às reais necessidades das empresas e dos mercados, o que levaria ao incremento do consumo interno e das exportações<sup>22</sup>.

Por outro lado, o carácter facultativo do artigo 11.º da Directiva IVA acaba por originar situações de concorrência fiscal pelo simples facto de nem todos os Estados-Membros admitirem os Grupos de IVA. Utilizando novamente o exemplo Polaco, o facto de ter sido o primeiro Estado da Europa de Leste a admitir os Grupos de IVA originou um factor de competitividade que, em sede de tributação, não deveria ser admissível<sup>23</sup>. Assim sendo, poder-se-á considerar que a admissibilidade de Grupos de IVA não gera,

---

<sup>21</sup> Kenneth Vyncke, “*VAT Grouping in the European Union...*”, pág.252

<sup>22</sup> International Tax and Investment Centre and the Oxford Economic Forecasting, “*The Impact of the Introduction of VAT groupings on the Polish economy*”.

<sup>23</sup> Kenneth Vyncke, “*VAT Grouping in the European Union...*”, pág.252

por princípio, vantagens para as empresas, antes elimina desvantagens que hoje existem a nível comunitário

#### **2.1.4 Impacto do acolhimento da figura para os Estados-Membros**

A redução da receita fiscal é, talvez, o principal óbice à introdução do regime dos Grupos de IVA nos Estados-Membros que não acolhem a figura nas respectivas legislações nacionais. Todavia, tal consequência, aparentemente óbvia, poder-se-á revelar menos relevante do que se possa intuir.

A curto prazo, no que respeita a actividades que conferem parcialmente, ou não de todo conferem, o direito à dedução, a não sujeição a imposto de operações intra-grupo e a possibilidade de o Grupo deduzir custos que os seus membros, individualmente, não poderiam, reduzirá efectivamente a receita fiscal do Estado. Contudo dever-se-á considerar os efeitos macro económicos que a admissibilidade dos Grupos de IVA potencia e o respectivo impacto na receita fiscal.

É que a possibilidade de se verificar uma reestruturação empresarial, a nível nacional, que potencie a especialização das empresas, inerentes aproveitamentos de economias de escala e aumento de fluxos económicos derivados de uma maior eficiência e qualidade dos serviços, levaria a que no médio prazo a receita fiscal aumentasse, em função do aumento da produtividade e do consumo.

Por outro lado, seriam desencorajadas práticas abusivas a que as empresas recorrem como forma de evitar a tributação de operações intra-grupo. Actualmente, um custo adicional correspondente à taxa de IVA em vigor é motivo bastante para levar as empresas não só a optar pela concentração de serviços, como a procurar opções como o *outsourcing* para países onde a mão-de-obra é mais barata e que o custo de importação acaba por ser inferior ao IVA que suportariam numa operação intra-grupo, ou ainda a recorrer a artificialidades que lhes permitam beneficiar de regimes fiscais mais favoráveis.

Adicionalmente, contra o argumento do impacto negativo dos Grupos de IVA na receita fiscal, refira-se que a existência de um Grupo aumenta as garantias de cobrança de

imposto por parte do Estado. A criação de Grupos de IVA implica que existirá responsabilidade conjunta e solidária entre os seus membros. Neste caso, a responsabilidade de entregar o imposto devido ao Estado cumpre ao Grupo, como sujeito passivo de imposto, e ocorrendo uma situação de incumprimento, qualquer dos membros pode ser responsabilizado. Neste sentido, a pluralidade do Grupo funciona como uma garantia reforçada em como o Estado conseguirá recolher o imposto devido.

Por último, deve sublinhar-se o facto de a diminuição de declarações entregues e de processos de reembolso que está inerente ao facto de uma pluralidade de entidades passarem a actuar junto das Autoridades Tributárias como um único sujeito passivo, levará à diminuição dos custos administrativos do próprio Estado. Se, num primeiro momento, a adequação dos serviços a uma nova realidade pode acarretar custos iniciais elevados, parece inevitável que a redução do número de declarações e de processos, acarreta uma diminuição de custos no próprio controlo a efectuar.

## 2.2 Direito Comparado

O artigo 11.º da Directiva IVA encerra uma permissão normativa que autoriza os Estados-Membros a considerarem uma pluralidade de entidades jurídicas, que normalmente corresponderiam a igual número de sujeitos passivos, como um único sujeito passivo de IVA.

Não obstante, a norma permite igualmente, aos diversos Estados-Membros, a adopção das medidas que considerem necessárias para evitar a fraude ou evasão fiscais em razão da aplicação do referido regime.

Assim, conforme se compreende, o paradigma actual dos Grupos de IVA é, em grande medida, determinado pelo carácter facultativo do regime aliado à discricionariedade da norma.

Embora a maioria dos Estados-Membros reconheça, nas respectivas legislações nacionais, a figura dos Grupos de IVA, um conjunto de Estados, entre os quais se inclui Portugal, mostra-se irreduzível quanto à admissibilidade de tal figura.

Por outro lado, a transposição da norma para o direito interno dos vários Estados que optaram pelo acolhimento dos Grupos de IVA, revelou desvios consideráveis ao modelo originariamente previsto no artigo 11.º da Directiva IVA.

Assim, através de uma breve análise do Direito Comparado, a nível comunitário, pudemos constatar que o modelo germânico do *Organschaft*, que serviu de base ao texto da Sexta Directiva e, posteriormente, ao artigo 11.º da Directiva IVA, foi substancialmente modificado por alguns legisladores nacionais, sendo certo que, em determinadas situações, foi mesmo desvirtuado, acentuando-se uma incorrecta interpretação dos princípios que lhe estão subjacentes. Da referida análise, pudemos ainda constatar que se desenvolveram nas diversas legislações nacionais, a partir do texto da Directiva, e deixando para um momento posterior a análise da sua conformidade, o que denominamos de modalidades de agrupamento:

Embora o regime tenha sido previsto por motivos de simplificação administrativa e de combate a práticas abusivas<sup>24 25</sup>, permitindo que um conjunto de entidades seja tratado,

---

<sup>24</sup> Clotilde Palma, “A Comunicação da Comissão...”, pág.243

para efeitos deste imposto, com um único sujeito passivo e que sejam desconsideradas, para efeitos de IVA, as operações internas do grupo, salientamos o receio da Comissão de que as actuais divergências entre os regimes nacionais dos diversos Estados-Membros podem originar situações de concorrência fiscal entre estes.

Neste sentido, propomo-nos a compreender as diferentes interpretações da norma da Directiva IVA, que levaram à consagração de diferentes modalidades de Grupos de IVA no panorama comunitário.

### **2.2.1 Modelo clássico – *Organschaft***

A consagração legal da teoria do *Organschaft* remonta a 1934, à lei germânica do imposto sobre transacções. Como ensina Pitta e Cunha<sup>26</sup>, a consagração do *Organschaft* determinou que deixassem de ser tributadas as operações realizadas entre empresas que, embora não estivessem juridicamente integradas, se encontravam estreitamente ligadas.

O regime já previsto na Sexta Directiva e hoje previsto no artigo 11.º da Directiva IVA, tem por base o modelo alemão do *Organschaft*, que assenta no pressuposto de que uma pluralidade de entidades jurídicas que se considerem vinculadas, entre si, nos planos financeiro, económico e organizacional é considerada, para efeitos do imposto, como um único sujeito passivo de IVA.

A construção jurídica do *Organschaft*, transposta na sua essência para a Directiva IVA, acarreta dois efeitos principais, decorrentes do reconhecimento da unidade económica em detrimento da pluralidade jurídica que caracteriza os Grupos de IVA.

Por um lado, afigura-se como decorrência, aparentemente natural, da consagração do Grupo como sujeito passivo de imposto, o facto de este concentrar em si os direitos e obrigações dos seus membros, que deixam de ser considerados sujeitos passivos a partir do momento em que integram o grupo.

---

<sup>25</sup> Christian Amand, *Op. Cit.* pág.238

<sup>26</sup> Paulo de Pitta e Cunha, “*Notas sobre os Impostos de Transacções*”, Gabinete de Estudos da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1963, pág. 30-33. Refere o autor que o *Organschaft* tem origem numa tentativa de evitar a tendência de integração vertical que se verificava à época, por força da existência de um outro imposto sobre as transacções, de aplicação cumulativa, e que incentivava aquele fenómeno.

Assim, o cumprimento de todas as obrigações e exercício de direitos referentes às operações dos membros de um Grupo de IVA cumpre ao próprio grupo, que para isso disporá de um número de identificação fiscal próprio<sup>27</sup>. Desta situação resulta que o Grupo submeterá uma única declaração que concentrará a situação fiscal, para efeitos de IVA, dos seus membros o que na prática se traduz na compensação de saldos de IVA dentro do grupo.

Por outro lado, as operações realizadas entre sociedades pertencentes ao Grupo, serão desconsideradas para efeitos deste imposto, na medida em que representam meros fluxos internos da organização.

Existem actualmente catorze Estados-Membros que consagram o modelo do *Organschaft*. Contudo, embora a maior parte dos Estados que acolheram o regime dos Grupos de IVA tenha optado pela consagração do modelo clássico, tal não sucedeu sem que os diversos legisladores nacionais fizessem proveito da discricionariedade permitida pela Directiva e consagassem modelos “*a la carte*”, que em certos casos se arriscam a desvirtuar o próprio conceito e objectivos do regime previsto na norma comunitária.

Uma das especificidades previstas por alguns Estados-Membros, como é o caso da Alemanha, Áustria e Holanda, é o carácter de obrigatoriedade de aplicação do regime quando estejam reunidos determinados pressupostos. Neste sentido, nos Estados-Membros *supra* referidos, quando uma pluralidade de sociedades se encontrem vinculadas nos planos financeiro, económico e organizacional, a criação de um Grupo de IVA é obrigatória, podendo o seu regime ser aplicado retroactivamente ao momento em que os referidos vínculos têm origem.

Mais controversa é a opção tomada pelos Estados da Finlândia, Suécia e Dinamarca, que restringem a aplicação do regime aos sectores financeiro e segurador, questão que será oportunamente abordada.

---

<sup>27</sup> Clotilde Palma, “*A Comunicação da Comissão...*”, págs. 33 e 34

### **a) Alemanha**

O modelo do *Organschaft* consagrado na Directiva IVA encontra a sua origem no Direito germânico pelo que a base do regime previsto na norma comunitária encontra, no seu essencial, correspondência no Direito interno daquele Estado. Neste sentido, as transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas entre membros de um grupo não se encontram sujeitas a IVA.

A legislação alemã assume a particularidade de consagrar a obrigatoriedade de aplicação do regime dos Grupos de IVA quando uma pluralidade de sociedades se encontre vinculada nos planos financeiro, económico e organizacional. Todavia, enquanto o legislador comunitário, no entender da Comissão<sup>28</sup>, admite a existência de um vínculo financeiro entre duas sociedades quando uma destas detenha, relativamente à outra, uma percentagem do capital social ou dos direitos de voto superiores a 50%, o legislador germânico exige uma percentagem de 100% para considerar verificada a existência do referido vínculo.

Neste sentido, e relembrando que a verificação de um vínculo entre sociedades se deve verificar, cumulativamente, nos planos económico, organizacional e financeiro, o legislador alemão decidiu limitar a aplicação do regime em análise aos grupos de sociedades relativamente aos quais a empresa-mãe detém, directa ou indirectamente, a totalidade do capital social ou dos direitos de voto mitigando, em certa medida, a aplicação generalizada da figura, que poderia resultar da obrigatoriedade de aplicação do regime quando estivessem preenchidos os pressupostos *supra* mencionados.

### **b) Áustria e Holanda**

À semelhança do que se verifica no sistema alemão, os legisladores austríaco e holandês optaram por consagrar um regime de aplicação obrigatória e automática, quando verificados os pressupostos referentes aos vínculos existentes entre a pluralidade de empresas que compõe o Grupo. Contudo, a percentagem de participação exigida para se

---

<sup>28</sup> Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu referente ao artigo 11.º da Directiva IVA e à faculdade de criação de Grupos de IVA (COM (2009) 325 final Bruxelas, 2.7.2009), pág.9.

verificar preenchido o vínculo financeiro entre sociedades não é tão rigoroso como os 100% exigidos pela legislação germânica.

Da aplicação automática do regime resulta o facto de se poder verificar uma aplicação retroactiva dos efeitos previstos para os Grupos de IVA, ao momento em que se verificaram preenchidos os requisitos que determinaram a obrigatoriedade de aplicação daquele instituto.

### **c) Bélgica, Chipre, Estónia e República Checa**

Por sua vez, os Estados da Bélgica, Chipre, Estónia e República Checa consagram regimes, optativos. As operações realizadas entre membros do grupo são desconsideradas, para efeitos de IVA, sendo que o grupo de IVA se assume como sujeito passivo que concentra os direitos e obrigações dos seus membros, que deixam de ser sujeitos passivos a partir do momento em que integram o grupo.

Não obstante o facto de a Bélgica ter feito parte do conjunto de Estados fundadores da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (“CECA”), em 1950<sup>29</sup>, e de a figura dos Grupos de IVA já constar do texto da Sexta Directiva, em 1977, apenas recentemente acolheu no direito interno a figura em análise. De referir que, à semelhança da Bélgica, também França e Luxemburgo, igualmente Estados fundadores da CECA, revelaram cautela quanto à admissibilidade dos Grupos de IVA, assunto que será devidamente aprofundado adiante, sendo que, no caso luxemburguês, o regime ainda não é admitido no direito interno.

A primeira tentativa de acolher a figura dos Grupos de IVA na legislação belga remonta a 1992, a uma proposta de alteração legislativa que haveria de ser inviabilizada, no entanto a figura viria a ser acolhida, senado admissível desde 1 de Abril de 2007.

---

<sup>29</sup> Maria Luísa Duarte – Direito da União Europeia e das Comunidades Europeias, Volume 1, pág. 42, Lisboa, 2001.



#### **d) Dinamarca, Finlândia e Suécia**

Os Estados-Membros escandinavos optaram por uma aplicação sectorial do modelo do *Organschaft*, apenas permitindo a criação de Grupos de IVA no sector financeiro e segurador, com as implicações inerentes, referidas anteriormente.

Assim sendo, apenas as empresas do sector financeiro e segurador podem pertencer a Grupos de IVA sendo que, no caso dinamarquês, a aplicabilidade do regime depende, à semelhança do caso alemão, do facto de existir entre as empresas que compõe o grupo uma percentagem de participação no capital social ou dos direitos de voto de 100%.

#### **e) Hungria**

A legislação húngara consagrou, até 2008, um modelo de *Organschaft* sectorial semelhante aos Estados-Membros escandinavos, de aplicação restrita aos sectores financeiro e segurador<sup>30</sup>.

Actualmente, as empresas que cumpram os requisitos referentes à sua relação no plano financeiro, económico e organizacional podem optar por integrar um grupo de IVA segundo o modelo de *Organschaft*, assumindo o Grupo a qualidade de sujeito passivo e desconsiderando-se, para efeitos de tributação, as operações intra-grupo.

#### **f) Irlanda e Reino Unido**

A Irlanda e o Reino Unido permitem a criação de Grupos de IVA na situação de uma pluralidade de empresas ser controlada por uma entidade comum. Contudo, não obstante estarem preenchidos os requisitos para a criação do grupo de IVA, as respectivas Autoridades Tributárias dispõem de discricionariedade para rejeitar a criação do grupo ou para determinar a exclusão de uma empresa<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup> Alexandra Martins, *Op. Cit.* pág. 145

<sup>31</sup> *Ibidem*, págs. 145 e 146

### **g) Letónia**

Não obstante o facto a Letónia admitir a criação de Grupos de IVA de acordo com o modelo do *Organschaft*, a aplicação prática do regime é inexistente naquele Estado-Membro.

#### **2.2.2 Modelo de consolidação de pagamentos**

A discricionariedade da norma comunitária que consagra a possibilidade de os Estados-Membros reconhecerem a figura dos Grupos de IVA levou alguns desses Estados a criar regimes que desvirtuam o modelo do *Organschaft* que serve de base ao texto da Directiva IVA, ao ponto de se poder pôr em causa se estaremos perante verdadeiros Grupos de IVA.

Espanha, França, Itália e Roménia consagram nas respectivas legislações nacionais regimes que consistem no aproveitamento parcial da doutrina do *Organschaft*. O principal factor comum aos regimes previstos pelas legislações dos referidos Estados-Membros consiste no facto de estes preverem meras modalidades de compensação de saldos, medidas do âmbito da organização administrativa. Assim, embora se faça referência a estes regimes como modalidades de Grupos de IVA, deriva do facto de os próprios Estados-Membros fazerem essa interpretação, na medida em que estes não são mais do que mecanismos que permitem a redução da burocracia na relação entre os sujeitos passivos e as Autoridades Tributárias.

A denominação acima proposta (“*consolidação de pagamentos*”), traduz o principal efeito dos regimes agora analisados, na medida em que as respectivas legislações nacionais limitam os efeitos da construção jurídica dos Grupos de IVA à possibilidade de os seus membros compensarem os seus saldos de imposto, de forma ao grupo submeter uma única declaração às Autoridades Tributárias.

Os efeitos práticos deste regime, traduzem-se numa versão fragmentadada do modelo do *Organschaft*, admitindo-se que o pagamento do imposto ou o reembolso do mesmo seja efectuado pela, ou à, sociedade-mãe ou dominante, correspondendo esse montante ao resultado da soma dos saldos de IVA das sociedades do Grupo.

Uma vez que o regime em análise não diz respeito a matéria de incidência, mas sim a procedimentos de cobrança e pagamento do imposto, parece-nos que se enquadra na margem de conformação dos Estados-Membros pelo que não se considera necessária a consulta ao Comité, conforme exige o artigo 11.º da Directiva IVA, para a adopção de medidas desta natureza.

### **a) Espanha**

O caso espanhol apresenta a singularidade de prever duas “modalidades” de Grupos de IVA, facultando aos sujeitos passivos a possibilidade de optar por qual pretendem que lhes seja aplicada, uma vez preenchidos os requisitos para a formação do Grupo.

Neste sentido, na medida em que uma das “modalidades” de grupo acolhidas pelo legislador espanhol será tratada no ponto seguinte, remetemos para esse momento a análise do regime jurídico espanhol em matéria de tributação de Grupos de IVA.

### **b) França**

Com inegável importância e estatuto não só na construção europeia como também na definição das orientações e políticas da Comunidade, França foi o último dos chamados “grandes” Estados-Membros a reconhecer a figura em análise.

A partir de 1 de Janeiro de 2012, com a entrada em vigor do regime de consolidação de pagamentos, as sociedades francesas que preencham os requisitos de relacionais de criação para a criação dos Grupos de IVA poderão optar por um regime que não lhes permite mais do que compensar os saldos – credor e devedor – dos seus membros, de forma a que apenas a empresa-mãe tenha de submeter uma declaração única, em nome de todo o grupo.

Com a adopção dos Grupos de IVA em França, poder-se-á afirmar que caiu um dos grandes, senão o grande bastião de resistência à implementação de uma construção jurídica que é acolhida por um número, cada vez maior, de Estados-Membros.

### **c) Itália**

O Estado italiano consagrava até um passado recente um modelo híbrido baseado na mera consolidação de pagamentos mas que assumia a curiosa posição de isentar as operações intra-grupo no sector financeiro ao invés de as desconsiderar, *i.e.* de as considerar operações não sujeitas a imposto.

No entanto, actualmente, a legislação italiana apenas prevê a possibilidade de criação de um grupo de IVA no plano da compensação de saldos de IVA de forma a consolidar o pagamento do imposto na figura da empresa-mãe do grupo.

### **d) Roménia**

Estado-Membro da União Europeia desde 2007, a Roménia admite a criação de Grupos de IVA embora não desconsidere, para efeitos de tributação, as operações realizadas entre os seus membros. A consequência prática do modelo romeno é, à semelhança dos restantes Estados que consagram um regime de consolidação de pagamentos, a possibilidade de a empresa-mãe poder submeter uma única declaração, em que se compensam os saldos de imposto dos vários membros do grupo.

Do regime de Grupos de IVA previsto na lei romena salienta-se o facto de esta impor uma limitação quantitativa ao determinar que os Grupos de IVA têm de ser compostos no mínimo por duas sociedades e no máximo por cinco. Poder-se-á especular sobre a decisão do legislador do romeno uma vez que o tamanho do grupo determina a complexidade do controlo da sua actividade e da sua situação fiscal. No entanto, guarda-se para momento posterior o comentário à relação entre a dimensão dos grupos (*i.e.* o número de sociedades que os compõe) e os mecanismos de controlo por parte da Administração Tributária.

Na medida em que o regime transposto para a lei interna ainda se encontra em período de implementação, até 1 de Janeiro de 2012, apenas as empresas que, para efeitos das normas nacionais, são consideradas com “grandes contribuintes” (qualificação atribuída

em função dos montantes de imposto afectos à situação tributária das empresas) podem pertencer a Grupos de IVA.

### **2.2.3 Modelo de exclusão parcial da base tributável – O caso espanhol**

A singularidade do regime espanhol justifica o seu tratamento autónomo na medida em que, além de consagrar um modelo de consolidação de pagamentos, possibilita a opção por uma outra modalidade de agrupamento distinta de todos os regimes consagrados a nível comunitário e que apelidaremos de *modelo de exclusão parcial da base tributável*.

Aprovado no dia 2 de Novembro de 2006, o “*Regimen Especial del Grupo de Entidades*” entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2008, data a partir da qual os Grupos de IVA passaram a ser admitidos em Espanha.

O referido regime assume carácter facultativo, podendo as empresas, uma vez cumpridos determinados pressupostos, optar entre dois níveis de agrupamento admitidos na lei<sup>32</sup>.

À semelhança do previsto em França, Itália e Roménia, também o legislador espanhol consagrou um modelo de consolidação de pagamentos conforme referido no ponto anterior. O referido regime assume-se como uma das modalidades de grupo que as sociedades espanholas podem adoptar, sendo que, embora seja admitida a submissão de uma declaração referente ao Grupo, na qual são compensados os saldos de IVA dos seus membros, tal não obsta à obrigatoriedade de entrega de declarações individuais por parte de cada empresa que compõe o grupo.

Embora a imposição de se cumular a submissão da declaração referente ao grupo com as declarações individuais dos seus membros não reflecta o espírito de simplificação administrativa inerente ao regime dos Grupos de IVA previsto na legislação comunitária, tal justifica-se por motivos de controlo e não invalida o facto de poder ser submetido um único pedido de reembolso no caso de o Grupo, uma vez compensados os saldos dos seus membros, se encontrar em situação de crédito de imposto perante o Estado.

---

<sup>32</sup> Alexandra Martins, *Op. Cit.* págs. 143 e 144

O segundo nível de agrupamento previsto pela legislação espanhola, que também depende de opção expressa, permite que as operações realizadas entre empresas do grupo sejam tributadas com base num método específico, e inovador, de cálculo do valor tributável<sup>33</sup> e que, optámos por denominar de modelo de exclusão parcial da base tributável.

De acordo com este regime, as transacções intra-grupo continuam a ser tributadas mas a base de incidência de IVA será apurada considerando apenas o montante incorrido com bens e serviços adquiridos com sujeição a IVA. Supondo que, numa operação intra-grupo, será transmitido um bem no valor de 100, relativamente ao qual o transmitente incorreu em custos de 20, dos quais apenas 10 (50%) foram sujeitos a imposto, a base tributável será de 50 (50% de 100).

Do simples exemplo acabado de referir podemos constatar a complexidade do cálculo da base tributável, que resulta da opção por este regime. Assim, a opção por esta modalidade de agrupamento, depende da existência de contabilidade analítica, por parte das empresas, assente em critérios de imputação suficientes para se conseguir proceder à identificação concreta das componentes de custo por actividades.

Neste contexto, podemos verificar que o regime espanhol não resulta de uma interpretação literal do texto do artigo 11.º da Directiva IVA, assumindo antes uma interpretação arrojada. A posição assumida pelo legislador espanhol releva assim o reconhecimento de um desafio de competitividade fiscal, reconhecendo um modelo diferenciado dos consagrados a nível comunitário.

A consagração do *modelo de exclusão parcial da base tributável* tem o mérito de tornar irrelevantes as opções de estrutura organizativa dos grupos empresariais, sendo que, embora não assuma uma posição conforme ao *Organschaft* de não sujeição das operações intra-grupo, exclui da base tributável das referidas operações os custos incorridos que não tenham sido sujeitos a imposto.

Todavia, do ponto de vista da simplificação administrativa que se afigura como um dos principais objectivos do regime previsto na Directiva IVA, verificamos que as opções do legislador espanhol são redutoras. A manutenção da obrigatoriedade de submissão de declarações individuais por parte dos membros do grupo, independentemente do nível

---

<sup>33</sup> Alexandra Martins, *Op. Cit.* págs. 143 e 144

de agrupamento escolhido, somada à complexidade do mecanismo de apuramento da material tributável do modelo de exclusão parcial da base tributável, demonstra que, em termos de simplificação administrativa, o regime espanhol apenas encerra o benefício de submissão de um único pedido de reembolso pelo grupo, quando da compensação dos saldos dos membros, resultar uma situação de crédito de imposto.

#### **2.2.4 O paradigma comunitário**

O carácter facultativo da admissibilidade dos Grupos de IVA pelos Estados-Membros levou a que nem todos os Estados tenham acolhido o seu regime nas leis nacionais. Por outro lado, a discricionariedade que o preceito confere aos legisladores nacionais tem vindo a traduzir-se numa diversidade de regimes muito diferentes entre si, tanto nos meios como nos fins.

Neste contexto, impõe-se igualmente compreender até que ponto o carácter facultativo e discricionário da norma não foram o bastante para se originarem situações de concorrência fiscal entre os Estados-Membros, que têm vindo a adoptar regimes “*a la carte*”.<sup>34</sup>

Em resumo, dezoito Estados-Membros consagram, nas respectivas legislações nacionais, regimes de Grupos de IVA, dos quais catorze adoptaram o modelo do *Organschaft* (sendo que Dinamarca Finlândia e Suécia limitam a aplicabilidade do regime aos sectores financeiro e segurador) e quatro optaram pelo modelo de consolidação de pagamentos de IVA. A legislação espanhola consagra ainda um regime singular, podendo as sociedades optar pela sujeição ao modelo da consolidação de pagamentos ou ao modelo de exclusão parcial da base tributável;

Apenas nove Estados-Membros não admitem a criação de Grupos de IVA, sendo que dos Estados da “Europa dos quinze”, apenas Portugal, Grécia e Luxemburgo não admitem o regime em apreço.

Conforme demonstrado, através de um simples exercício de Direito Comparado, verificamos que não existe um regime único de Grupos de IVA na União Europeia, na

---

<sup>34</sup> Alexandra Martins, *Op. Cit.*

medida em que as transposições da figura para as leis internas dos diversos Estados-Membros foram marcadas pelas respectivas idiossincrasias nacionais.



## **2.3 A harmonização dos regimes nacionais**

O parágrafo II do artigo 11.º da Directiva IVA permite aos Estados-Membros adoptar as medidas que considerem necessárias para que os Grupos de IVA não potenciem situações de fraude ou evasão fiscal.

Neste sentido, e conforme foi possível verificar nos pontos anteriores, os Estados-Membros que reconhecem os Grupos de IVA consagram regimes muito distintos, pautados por opções que cumpre interpretar face ao texto da Directiva e às recomendações que o Conselho tem feito, na tentativa de harmonizar os regimes existentes.

### **2.3.1 Orientações da Comissão com vista à harmonização dos regimes nacionais**

No âmbito das suas competências<sup>35</sup>, e através de comunicações<sup>36</sup> ou de recomendações<sup>37</sup>, a Comissão Europeia tem vindo a reconhecer a importância de uma maior harmonização dos regimes de Grupos de IVA e identificado posições concretas adoptadas pelos legisladores nacionais que vão contra o espírito e o objectivo do artigo 11.º da Directiva IVA.

Neste âmbito, cumpre identificar, face aos diferentes regimes que vieram sendo consagrados pelos Estados-Membros, qual o entendimento da Comissão relativamente à interpretação da norma da Directiva IVA e qual o alcance da discricionariedade da norma, na medida em que não se desvirtue o seu espírito e objectivos.

---

<sup>35</sup> Artigo 211.º do Tratado das Comunidades Europeias

<sup>36</sup> Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu referente ao artigo 11.º da Directiva IVA e à faculdade de criação de Grupos de IVA (COM (2009) 325 final Bruxelas, 2.7.2009)

<sup>37</sup> Vide notas 42-48

### a) Incidência subjectiva do regime dos Grupos de IVA

O artigo 11.º da Directiva IVA determina que “...cada Estado-Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas...”. Neste contexto, a utilização da expressão “pessoas” levou a divergências na Doutrina, originando a consagração de regimes nacionais divergentes no seu âmbito subjectivo de aplicação<sup>38</sup>.

Não obstante, o entendimento da Comissão, explanado na já referida comunicação ao Conselho e ao Parlamento Europeu, vai no sentido de que a expressão “pessoas” foi utilizada de forma a evitar-se a repetição, na mesma frase, da expressão “sujeitos passivos”<sup>39</sup>. Neste sentido, o objectivo do legislador comunitário não foi o de incluir no âmbito de aplicação do regime dos Grupos de IVA aqueles que não estão sujeitos a imposto.

Contudo, na transposição da norma da Directiva para o direito interno, alguns Estados-Membros não limitaram a possibilidade de integrar um Grupo de IVA a sujeitos passivos de imposto. Um particular, que não tem direitos ou obrigações em sede de IVA, não deve converter-se em sujeito passivo pelo simples facto de integrar um Grupo, na medida em que a qualificação de sujeito passivo assenta no exercício de uma actividade económica<sup>40</sup>. Neste sentido, a Comissão recomendou aos Estados-Membros que não limitam a aplicação do regime dos Grupos de IVA a sujeitos passivos (como é o caso da Dinamarca<sup>41</sup>, Espanha<sup>42</sup>, Finlândia<sup>43</sup>, Holanda<sup>44</sup>, Irlanda<sup>45</sup>, República Checa<sup>46</sup> e Reino Unido<sup>47</sup>), que alterassem as respectivas legislações de forma a respeitar a norma da Directiva.

---

<sup>38</sup> Kenneth Vyncke – VAT Grouping in the European Union...” pág.255

<sup>39</sup> Clotilde Palma, “A Comunicação da Comissão...”, pág. 250

<sup>40</sup> N.º1 do artigo 9.º da Directiva 112/2006/CE

<sup>41</sup> 2008/2147

<sup>42</sup> 2008/2142

<sup>43</sup> 2008/2143

<sup>44</sup> 2998/4719

<sup>45</sup> 2008/2141

<sup>46</sup> 2008/2146

<sup>47</sup> 2008/2145

## b) Âmbito territorial

De acordo com o artigo 11.º da Directiva IVA, apenas podem integrar um Grupo de IVA os sujeitos passivos estabelecidos naquele Estado-Membro. De forma a esclarecer as divergências interpretativas, a Comissão veio clarificar que a expressão do texto comunitário abrange as empresas que tenham a sede da sua actividade económica no Estado-Membro que aplica o regime dos Grupos de IVA e também os estabelecimentos estáveis de empresas não estabelecidas<sup>48</sup>.

Desta interpretação resulta a impossibilidade de consagração de regimes de Grupos *cross-boarder*. Embora se argumente que pode estar em causa uma violação do princípio comunitário da liberdade de estabelecimento<sup>49</sup>, o critério de territorialidade em matéria de Grupos de IVA e a expressão “estabelecidos” constante do artigo 11.º da Directiva IVA encontram correspondência noutras normas daquela Directiva.

A possibilidade de integrar num Grupo de IVA um estabelecimento estável fisicamente presente noutro Estado-Membro levantaria questões relacionadas com a soberania fiscal dos Estados-Membros<sup>50</sup>. Adicionalmente, poder-se-ia dar o caso de um estabelecimento estável situado num outro Estado que admita igualmente os Grupos de IVA, pertencer a mais do que um Grupo.

Por outro lado, refira-se que se um estabelecimento estável aderir a um Grupo de IVA no Estado onde está fisicamente presente, as operações que realizar com a respectiva empresa-mãe passam a estar sujeitas a IVA. Embora a jurisprudência do caso *FCE Bank* considere que uma empresa-mãe e a sua subsidiária presente num outro Estado-Membro configuram um único sujeito passivo e, como tal, as operações entre si estão fora do âmbito de aplicação do imposto, a partir do momento em que a subsidiária aderir a um Grupo de IVA este entendimento não se deve manter, por possibilitar situações abusivas<sup>51</sup>.

---

<sup>48</sup> Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu... pág. 6 e 7

<sup>49</sup> Kenneth Vyncke, “*VAT Grouping in the European Union...*”, pág.256

<sup>50</sup> Clotilde Palma, “*A Comunicação da Comissão...*” – pág. 251

<sup>51</sup> Kenneth Vyncke, “*VAT Grouping in the European Union...*”, pág.258

### **c) A qualidade de Sujeito Passivo do Grupo de IVA**

O Grupo de IVA deve ter um número de identificação fiscal próprio, na medida em que configura um sujeito passivo de imposto com os mesmos direitos e obrigações que os demais sujeitos passivos<sup>52</sup>. Ao aderirem ao Grupo, os seus membros deixam de ter a qualidade de sujeitos passivos de imposto, na medida em que o Grupo assume essa qualidade, concentrando as obrigações e direitos dos seus membros.

As operações realizadas com terceiros, serão feitas em nome do grupo sendo que, nas facturas ou documentos equivalentes, deve constar a identificação do Grupo e respectivo número fiscal.

### **d) Simultaneidade dos vínculos**

Em primeiro lugar, há que referir o facto de a Directiva permitir aos Estados-Membros definirem o conceito pessoas “*vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização*”. Por outro lado, a definição geral de tais conceitos é consensual na doutrina especializada<sup>53</sup>.

O vínculo financeiro, encontrar-se-á verificado quando uma empresa detém mais de 50% do capital social das restantes sociedades ou quando as controla, segundo as normas de Direito Comercial. Verificamos que Estados como a Alemanha e a Dinamarca fazem depender a aplicação do regime dos Grupos de IVA da existência de vínculos económicos de 100% de detenção do capital social ou dos direitos de voto. Tal medida, embora de carácter acentuadamente restritivo, não nos parece ir contra a norma comunitária, considerando que são exigências que pretendem evitar situações de fraude e não desvirtuam os objectivos de aplicação da norma.

O vínculo económico está relacionado com a actividade desenvolvida pelas empresas. Só poderão pertencer ao mesmo Grupo de IVA, as empresas que desenvolvam a mesma

---

<sup>52</sup> Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu... pág. 9 e 10

<sup>53</sup> Clotilde Palma, “*A Comunicação da Comissão...*”, pág.247

actividade, actividades complementares, ou sucessivas, ou tenham o mesmo tipo de clientes<sup>54</sup>.

Finalmente, o vínculo organizacional verificar-se-á quando exista uma liderança comum às várias entidades que pretendem formar o Grupo de IVA.

Concluindo, importa realçar que a verificação dos vínculos acima descritos é cumulativa<sup>55</sup> e, uma vez deixando de se verificar o preenchimento de qualquer um deles, a empresa relativamente à qual o vínculo deixou de existir, deve ser excluída do Grupo.

### **e) O Direito à dedução do Grupo**

No cálculo do pro rata do Grupo, dever-se-á considerar que as operações intra-grupo não serão consideradas no denominador da fracção que pretende apurar a percentagem a ser utilizada neste método de dedução.

Embora a alínea b) do n.º 1 do artigo 174.º da Directiva IVA determine que o volume de negócios referente a operações não sujeitas a imposto deve constar do denominador da fracção, as operações intra-grupo não devem influenciar o cálculo do pró rata, por respeito ao princípio da neutralidade. Uma operação intra-grupo deve ser interpretada como um mero fluxo económico sem qualquer relevância em termos de IVA e, nesse sentido, não deve afectar, no sentido de diminuir, a percentagem de imposto a recuperar pelo Grupo.

Em face do exposto, para efeitos do Direito à dedução de um Grupo de IVA, apenas devem ser consideradas as operações realizadas entre o Grupo e terceiros<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup> Alexandra Martins, *Ob. Cit.*

<sup>55</sup> Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu... págs. 8 e 9

<sup>56</sup> Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu...pág.11

### **f) Desconsideração, para efeitos de IVA, das operações intra-grupo**

Como se pôde observar na análise dos diferentes regimes de Grupos de IVA existentes nas legislações dos diversos Estados-Membros, Estados como Espanha, França, Itália e Roménia acolheram “modelos” de Grupos que não desconsideraram, para efeitos de IVA, as operações realizadas entre membros do Grupo, continuando a tributar essas operações.

Como a Comissão veio reconhecer, a não sujeição a imposto das operações intra-grupo impõe-se como uma consequência do reconhecimento dos Grupos de IVA. A mera possibilidade de compensar saldos de imposto e de concentrar obrigações declarativas de uma pluralidade de empresas afigura-se como uma medida simplificação administrativa. Do surgimento da figura do Grupo de IVA e da sua qualificação como sujeito passivo de imposto decorrem relevante implicações no âmbito de aplicação subjectiva do IVA.

### **g) Limitação da aplicação do regime a determinados sectores de actividade**

Conforme referido anteriormente, a Dinamarca, a Finlândia e a Suécia consagraram, nas respectivas legislações, o regime do *Organschaft*, mas limitaram a sua aplicação aos sectores financeiro e segurador. Não obstante, a Comissão já veio tomar posição, no sentido de considerar que a admissibilidade dos Grupos de IVA não deve restrita a determinados sectores de actividade<sup>5758</sup>.

A possibilidade de se limitar a aplicabilidade do regime a alguns sectores de actividade não resulta da letra do artigo 11.º da Directiva IVA e muito menos respeita o princípio da neutralidade. Uma limitação em função do sector de actividade cria vantagens injustificadas para os sectores de actividade que sejam abrangidos. A Comissão apenas admite a possibilidade de limitar a aplicação do regime quando se identificarem operações concretas que possam ser consideradas abusivas.

---

<sup>57</sup> Finlândia (2008/2143) e Suécia (2008/2144)

<sup>58</sup> Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu...pág.9

Os Estados acima mencionados apenas admitem Grupos de IVA no sector financeiro e segurador na medida em que são os sectores mais “prejudicados” pela inexistência de um regime de Grupos (devido ao seu direito à dedução ser limitado). Contudo, além de não serem os únicos sectores de actividade “isentos”, deve considerar-se que apenas estes sectores beneficiariam da redução de custos inerente à compensação de saldos e “simplificação” administrativa. Nesta medida, o princípio da neutralidade impõe que não sejam feitas restrições à aplicação dos regimes em função da actividade desenvolvida pelas empresas.

#### **h) Consulta Prévia do Comité do IVA**

No entender da Comissão, os Estados-Membros devem consultar o Comité do IVA, conforme previsto no artigo 11.º da Directiva IVA, com antecedência “suficiente” antes da publicação das leis nacionais referentes a Grupos de IVA, o que resulta de uma interpretação da letra da norma comunitária.

Contudo, é de referir que, embora a consulta seja obrigatória e o seu incumprimento consubstancie uma violação do direito comunitário<sup>59</sup>, este procedimento tem carácter meramente consultivo, sendo desprovido de quaisquer efeitos vinculativos para os Estados-Membros.

Neste sentido, a consulta traduz-se, na prática, numa informação dos Estados-Membros ao Comité do IVA sobre as medidas que decidiram introduzir em matéria de Grupos de IVA. Conforme referido aquando da análise do modelo de consolidação de pagamentos, a obrigatoriedade da consulta baseia-se na adopção de medidas que afectam o âmbito de aplicação do IVA nas diversas legislações nacionais pelo que essa obrigatoriedade não se verifica se as alterações forem referentes apenas a procedimentos de cobrança e pagamento do imposto.

---

<sup>59</sup> Recomendação da Comissão ao Estado holandês (2008/4719) por este não ter comunicado previamente ao Comité do IVA as alterações legislativas em matéria de Grupos de IVA.

Enquanto não houver uma extensão dos poderes do Comité<sup>60</sup>, como defende parte da Doutrina, a sua consulta é um mero procedimento de rotina, sem quaisquer efeitos práticos para os Estados-Membros, que se limitam a comunicar as suas decisões.

### **2.3.2 Medidas anti-abuso adoptadas pelos Estados-Membros**

Com fundamento no parágrafo II da Directiva IVA, os Estados-Membros podem adoptar as medidas que consideram necessárias para evitar que a admissibilidade dos Grupos de IVA constitua uma oportunidade de fraude ou evasão fiscal para os sujeitos passivos.

Neste contexto, a principal decisão que os Estados-Membros têm de tomar é relativamente ao carácter facultativo ou obrigatório de aplicação do regime dos Grupos de IVA. Estados como a Alemanha, Áustria e Holanda optaram por regimes em que os sujeitos passivos, uma vez que preenchem os requisitos de aplicação do regime dos Grupos de IVA, ficam automaticamente sujeitos a esse regime, independentemente da sua vontade<sup>61</sup>.

Um regime facultativo é uma porta aberta à concorrência fiscal, no sentido em que a decisão de formar um Grupo de IVA apenas será tomada se houver um benefício para as empresas. Num sentido amplo, poder-se-á dizer que um regime facultativo permite às empresas optar não só pela criação do Grupo como pelas empresas, das que preenchem os requisitos, que o compõe ou que dele ficam excluídas. Por outro lado, um regime facultativo *stricto sensu* apenas confere aos sujeitos passivos a possibilidade de decidir se querem, ou não, criar um Grupo de IVA sendo que, se decidirem pela criação do Grupo, todas as empresas que preenchamos pressupostos terão de o integrar<sup>62</sup>.

Por sua vez, a obrigatoriedade de aplicação do regime dos Grupos de IVA apresenta a clara vantagem de tratar de forma igual os sujeitos passivos, evitando práticas abusivas, na medida em que as vantagens e desvantagens são semelhantes para todos. Contudo, o facto de os Grupos de IVA surgirem de forma automática, quando estejam verificados

---

<sup>60</sup> Artigo 398.º da Directiva IVA

<sup>61</sup> Kenneth Vyncke, “*VAT Grouping in the European Union...*”, pág.254. O autor defende que a opção dos Estados-Membros entre regimes facultativos ou de aplicação compulsória é uma escolha política.

<sup>62</sup> Kenneth Vyncke, “*VAT Grouping in the European Union*”, pág. 255



determinados pressupostos, pode acarretar o perigo de os Grupos se tornarem demasiado grandes, ao ponto de pôr em causa o controlo por parte das Autoridades Tributárias.

No âmbito das preocupações com o controlo dos Grupos de IVA, por parte das Autoridades Tributárias, a Roménia consagra um limite máximo de empresas que podem integrar um Grupo de IVA (cinco), o que, em nosso entender, se afigura como um limite bastante desajustado à realidade e dimensão dos grupos empresariais do século XXI.

Outro dos requisitos exigido por grande parte dos Estados-Membros como forma de evitar a utilização dos Grupos de IVA para práticas abusivas é a determinação de um limite temporal mínimo de permanência de uma empresa no Grupo. Como forma de evitar que as empresas adiram e saiam dos Grupos conforme o que lhes é mais conveniente no momento, o Estado espanhol, por exemplo, determina que uma empresa que adira um Grupo de IVA deve permanecer na condição de membro por um período mínimo de três anos. Além desta medida, houve Estados-Membros que consagraram expressamente a impossibilidade de uma empresa pertencer a mais do que um Grupo de IVA, com base nos mesmos fundamentos que acima se referiu.

Finalmente, muitos Estados-Membros, como é o caso da Irlanda e do Reino Unido, conferem amplos poderes discricionários às respectivas Autoridades Tributárias no âmbito do controlo dos Grupos de IVA, nomeadamente poderes de recusa do registo de Grupos e de exoneração de membros<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> Alexandra Martins, *Op. Cit.*

## 2.4 A inadmissibilidade dos Grupos de IVA em Portugal

Face ao carácter facultativo da norma da Directiva IVA, o legislador português optou por não admitir a possibilidade de criação de Grupos de IVA. As consequências práticas que advêm dessa decisão variam consoante estejamos perante sujeitos passivos que beneficiam do direito à dedução integral do IVA ou sujeitos passivos sem direito à dedução ou com esse direito limitado.

Uma das possibilidades que é negada aos grupos económicos portugueses, independentemente do seu estatuto de IVA, é a redução dos custos inerentes à complexidade no cumprimento das obrigações tributárias. A redução de custos administrativos e financeiros subjacentes à possibilidade de consolidação de pagamentos, concentrado na figura do Grupo as obrigações declarativas, resultando num único pedido de reembolso num montante igual ao resultado da compensação dos saldos das diversas empresas que compõe o Grupo, potenciaria a competitividade dos grupos económicos portugueses no plano comunitário.

A redução da burocracia é uma das metas traçadas pelo Livro Verde sobre o Futuro do IVA. Contudo, as Autoridades Tributárias portuguesas já se manifestaram no sentido de que a introdução do regime dos Grupos de IVA em Portugal, nomeadamente quanto aos sectores isentos, traduzir-se-ia na “*complexificação dos registos e dos procedimentos*”<sup>64</sup> dificultando o controlo sobre os sujeitos passivos.

Não duvidando que a adaptação a novas realidades exige investimentos iniciais consideráveis, seja a nível financeiro, humano ou estrutural, saliente-se que existem Estados que consagram regimes de Grupos de IVA há várias décadas e que as medidas que adoptaram no âmbito da discricionariedade que lhes é concedida, de forma a evitar práticas abusivas, devem servir como exemplo de formas de controlo.

Na verdade, o reconhecimento da realidade grupal e da prevalência económica sobre a forma jurídica não seria inédito num sistema fiscal que conta com alguma experiência legislativa nesse âmbito. O Código do IRC, desde a sua versão original que reconhece esta realidade, inicialmente através do “Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado”

---

<sup>64</sup> Informação n.º 2011, de 12 de Outubro de 1998, da Direcção de Serviços do IVA

e, actualmente, através do “Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades”, previsto nos artigos 69.º e seguintes.

Considerando as devidas diferenças, em função da diversa natureza dos impostos em causa e das distintas realidades que pretendem tributar, é de salientar o facto de o cálculo do lucro tributável dos grupos de sociedades, em IRC, ser em tudo semelhante ao que seria efectuado para o apuramento do imposto a entregar, ou a receber, relativamente aos Grupos de IVA<sup>65</sup>.

Noutro contexto, o legislador nacional reconhece, no âmbito de “relações especiais”, a dependência existente nas relações intra-grupo, que pode ser geradora de situações que atentem contra os princípios que pautam a concorrência entre agentes económicos<sup>66</sup>, sendo exemplo o regime dos preços de transferência previsto no artigo 63.º do Código do IRC.

Relativamente à tributação das relações intra-grupo, que a Directiva permite desconsiderar para efeitos de IVA, as consequências serão distintas consoante estejamos perante sujeitos passivos com direito integral à dedução de imposto, ou sujeitos passivos com direito à dedução limitado. Se os sujeitos passivos com direito integral à dedução “apenas” perdem liquidez no processo de entrega e recuperação do IVA ao Estado, o impacto será diferente nos sujeitos passivos que não poderão recuperar o IVA incorrido nas operações intra-grupo, por praticarem actividades isentas.

Tão importante como ponderar as vantagens para os sujeitos passivos e para as próprias Autoridades Tributárias será compreender que o texto da Directiva IVA e os regimes já consagrados nos diversos Estados-Membros fazem da introdução de um regime dos Grupos de IVA em Portugal não a consagração de uma vantagem mas a eliminação de uma desvantagem para os grupos económicos portugueses.

A tudo isto, acresce referir que implícito à consagração de um regime de Grupos de IVA está a salvaguarda do princípio da neutralidade fiscal segundo o qual os agentes não devem pautar as suas decisões económicas por motivações fiscais. A tributação das

---

<sup>65</sup> Dispõe o n.º 1 do artigo 70.º do Código do IRC “o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominantes, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo”

<sup>66</sup> Alexandra Martins, *Op. Cit.*

operações intra-grupo condiciona a estruturação dos grupos económicos, reduz a sua competitividade e prejudica a sua criação de valor.

## Conclusão

A Directiva IVA consagra no seu artigo 11.º um regime facultativo de Grupos de IVA que é hoje aplicado na generalidade dos Estados-Membros que compõe a União Europeia. O regime previsto na legislação comunitária baseia-se no modelo germânico do *Organschaft*, segundo o qual um conjunto de empresas pode ser considerado um único sujeito passivo de IVA, implicando a desconsideração das operações intra-grupo e a concentração de direitos e obrigações na figura do Grupo.

Contudo, não se pode afirmar que existe um modelo de Grupos de IVA, a nível comunitário, na medida em que a discricionariedade da norma levou a que os Estados-Membros adoptassem regimes “*a la carte*”. Neste contexto, a Comissão tem direccionado esforços no sentido da harmonização dos regimes, procurando identificar situações em que os legisladores nacionais interpretaram ou transpuseram incorrectamente o espírito da norma.

Por outro lado, perante a massificação do fenómeno dos grupos empresariais e da galopante afirmação do IVA como tributo financiador dos Estados, reconhece-se a importância da reflexão sobre a tributação da empresa plural.

O reconhecimento, para efeitos de IVA, da prevalência da relação económica sobre a forma jurídica assume-se como um garante da neutralidade fiscal. A tributação de operações realizadas entre empresas que organicamente se situam sob uma direcção comum comporta perigos no âmbito da organização económica das empresas e da fraude fiscal.

A inadmissibilidade dos Grupos de IVA comporta, face ao contexto comunitário actual, enormes desvantagens para os grupos empresariais portugueses. Por um lado, não se permite a simplificação administrativa decorrente da compensação de saldos e concentração de obrigações declarativas, impossibilitando-se o aumento de liquidez das empresas, a redução da burocracia dos serviços de finanças e dos custos administrativos das empresas. Adicionalmente, ao tributar operações realizadas entre membros de um grupo económico, o legislador português está, especialmente no caso dos “sectores isentos”, a desencorajar reestruturações organizacionais economicamente vantajosas, além de encorajar práticas abusivas.

O paradigma comunitário tem de ser um exemplo para o legislador português, no sentido em que se pode basear nos entendimentos da Comissão para definir um regime de Grupos de IVA e aprender com o sucesso de outros Estados-Membros na consagração de medidas que permitem evitar a fraude fiscal.

Face ao contexto actual, não se pode referir que possibilitar a criação de Grupos de IVA vai beneficiar os grupos empresariais. Deve antes reconhecer-se que tal regime viria eliminar as desvantagens que se verificam face a uma clara situação de concorrência fiscal entre Estados-Membros.

## Referências Bibliográficas

### Monografias e obras de carácter geral:

- ANTUNES, José A. Engrácia – “Os Grupos de Sociedades: Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária”, Almedina, Coimbra, 2002.
- CUNHA, Paulo de Pitta e – “Os impostos sobre as transmissões”, Gabinete de Estudos da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1963.
- FREIRE, Adriano – “Estratégia: Sucesso em Portugal”, Verbo, Lisboa, 2008.
- OGLEY, Adrian – “Principles of Value Added Tax: a European Perspective”, Interfisc publishing, London, 1998.
- PALMA, Clotilde – “Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado”, Almedina, Coimbra, 2009.
- SANCHES, José Luis Saldanha - “Manual de Direito Fiscal”, Coimbra Editora, 2007.
- SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter; BUTTERWOTH Ian – “Costs and benefits of VAT”, Heinemann Educational Books, Sandford, 1981.
- TERRA, Ben – “Sales Taxation: The case of Value Added Tax in the European Community”, in Series on international taxation, n.º 8, Kluwer Law and Taxation publishers, Boston, 1988.
- TERRA, Ben; KAJUS, Julie – “A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT and other indirect taxes”, volume I, IBFD publications, Amsterdam, 2005.

**Artigos e Estudos Científicos:**

- AMAND, Christian – “VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction: The International Market is Leaking”, *in* International VAT Monitor, volume 18, n.º 4, July/August 2007, p.237-249.
- JANSSE, Lies; KEGELS, Chantal; VERSCHUEREN, Frédéric - Les charges administrative en Belgique pour l’année 2004, relatório do Bureau fédéral du Plan, Bruxelles, 2005
- MARTINS, Alexandra Coelho – “Grupos de IVA”, *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º 2, 2008.
- PALMA, Clotilde – “A Comunicação da Comissão sobre a faculdade de criação de grupos de IVA”, *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano II, n.º 3, 2009, p. 241-259.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS – Study to increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services, 2 November 2006, point 7.2, 177-196, and point 8.3.3, p. 238-249.
- SANTOS, António Carlos dos – “The European common VAT system: merits, difficulties and perspectives of evolution”, *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º 3, 2008.
- VYNCKE, Kenneth – “Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium”, *in* International VAT Monitor, volume 18, n.º 4, September/October 2006, p. 339-347.
- VYNCKE, Kenneth – “VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations”, *in* International VAT Monitor, volume 18, n.º 4, July/August 2007, p. 250-261.