

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

FACULDADE DE DIREITO

O Paradigma dos Grupos de IVA na Actual Jurisprudência do TJUE



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

*Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa para
obtenção do grau de Mestre por Catarina Baltazar Vale da Silva sob orientação
do Professor Doutor Sérgio Vasques e da Dra. Alexandra Martins*

Mestrado em Direito Fiscal orientado para a Profissionalização

Lisboa

31 de Março de 2015

Ao meu Pai.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	5
I. OS GRUPOS DE SOCIEDADES	7
1.1 Fundamento Normativo	7
1.2 Direito Fiscal e as Empresas Plurissocietárias.....	9
II. OS GRUPOS DE IVA	13
2.1 Enquadramento Normativo segundo o Direito da UE.....	13
III. OS GRUPOS DE IVA E OS SEUS DESAFIOS ACTUAIS	20
3.1 Sujeitos Passivos Elegíveis.....	20
3.2 Âmbito territorial	25
3.3 Direitos e Obrigações	29
3.4 Direito à Dedução	32
3.5 O tratamento específico dos sectores financeiro e segurador	34
3.6 Grupos de IVA além-fronteiras	37
IV. QUESTÕES ANTI-ABUSO.....	43
4.1 Comunicação da Comissão e a Jurisprudência do TJUE	43
4.2 Preços de Transferência.....	46
V. CONCLUSÃO	49
VI. BIBLIOGRAFIA	52

SIGLAS E ABREVIATURAS PRINCIPAIS

Ac.	Acórdão
Art./ Art.ºs	Artigo/ Artigos
ACE	Agrupamentos Complementares de Empresas
AEIE	Agrupamentos Europeus de Interesse Económico
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Comité do IVA	Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CSC	Código das Sociedades Comerciais
Cfr.	Conferir
DIVA	Directiva /112/CE de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do IVA
EY	<i>Ernest & Young</i>
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IBFD	<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i>
JO	Jornal Oficial
LGT	Lei Geral Tributária
N.º/ n.ºs	Número/ números
Op. cit.	Obra citada
Pág./Pág.ºs	página/páginas
par./par.ºs	parágrafo/parágrafos
p.e.	por exemplo
PwC	<i>PricewaterhouseCoopers</i>
Proc.	Processo
EU	União Europeia
ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TCA	Tribunal Central Administrativo
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
v.	Ver

Todos os acórdãos referidos encontram-se disponíveis em <http://curia.europa.eu/> e em www.dgsi.pt.

INTRODUÇÃO

A presente dissertação pretende abordar o tema dos grupos de IVA, analisando a fase de desenvolvimento actual da figura no cerne da UE e mais concretamente, segundo a interpretação e análise do ponto de vista jurisprudencial do TJUE.

A abordagem não é recente e pode mesmo colocar-se a legítima questão de saber qual o interesse em voltar a discuti-la quando já é tão sobejamente tratada. A resposta não poderia ser diferente: não encontramos tema mais actual nos dias de hoje do que há 5 anos e tudo se deve aos desenvolvimentos e constantes discussões sobre o panorama da fiscalidade a nível comunitário, mas principalmente a nível internacional, desde o surgimento do BEPS¹ no Verão de 2013, com as mais intensas e interessantes questões da área a serem colocadas em todos os países, com vista à promoção de uma nova visão da realidade tributária.

Não será nosso objectivo desenvolver a temática do BEPS, mas estando o tema dos Grupos de IVA inevitavelmente relacionado com a existência de estruturas plurissocietárias, sendo este um regime também pensado para os grandes grupos económicos como as Multinacionais, sujeitos-alvo do BEPS, embora se tratem de Grupos muito específicos devido aos seus requisitos de aplicação muito concretos, como veremos adiante, e por dizer respeito apenas ao IVA, decidimos trazer esta

¹*Base Erosion and Profit Shifting*, em português, *Erosão da Base Tributável e Transferência de Resultados*, sendo este um plano de acção e estratégia fiscal desenvolvida pela OCDE, com o objectivo de identificar lacunas e inadequações nas normas fiscais dos seus países-membros (embora o debate actualmente também atinja países não-membros), através da promoção de 15 acções específicas inseridas no seu Projecto e que visam ser concluídas até ao final de 2015 (já foram divulgados este ano 7 Relatórios com a exposição das acções que congregam os objectivos concertados entre a OCDE e os membros do G20), com o propósito de, como o seu próprio nome indica, acabar com o “desaparecimento” de lucros que são ocultados aos olhos da lei tributária, o que favorecia a sua transferência para outras áreas geográficas onde não existe sequer a prática da actividade económica através de um estabelecimento estável, tudo em razão de baixas taxas de tributação e conseqüente fuga ao pagamento de impostos, mas também evitar a ocorrência de dupla tributação: Cfr. Flash Fiscal, *Erosão da Base Tributável e Transferência de Resultados*, Março 2013, disponível online em:

http://www.pwc.pt/pt/pwcinformisico/flash/precos_transferencia/imagens/pwc_flashfiscal_erosaobasetributaveltransferenciaresultados_08-03-2013.pdf

Cfr. BEPS - *Frequently Asked Questions*, disponível online em:

<http://www.oecd.org/ctp/beeps-frequentlyaskedquestions.htm>

Cfr. Projecto BEPS: *publicação de relatórios relativos a 7 acções*, Setembro de 2014, disponível online em:

<http://economico.sapo.pt/noticias/nprint/202323>

problemática de novo ao cerne das discussões por defendermos que também este regime merece participar dos desenvolvimentos inerentes à nossa actualidade, por forma a continuar a propagar-se numa correlação directa e positiva com todos os restantes regimes de tributação de grupos de sociedades.

Partindo da pergunta: “Para onde vão os grupos de IVA na UE?”, procurar-se-á responder à questão-base recorrendo à jurisprudência do TJUE, investigando sobre a fase actual de desenvolvimento desta figura tão abrangente, focando-nos no impacto que alguma jurisprudência provocou no entendimento dos Estados-Membros em geral e que, consequentemente, contribui para a tomada de decisão por parte destes de proceder ou não à adopção da figura e ao seu enquadramento na esfera do IVA para todos os grupos empresariais.

Sendo um tema de eminente relevância prática, tendo em consideração o exponencial aumento da implementação desta forma de organização societária a que se tem vindo a assistir nos últimos anos, tornando cada vez mais premente a necessidade de intervenção na esfera tributária, propomo-nos começar por analisar os Grupos de IVA no Direito da UE, averiguando o seu enquadramento normativo segundo a DIVA, quanto aos âmbitos de aplicação a nível subjectivo e territorial, sendo esta uma regulamentação que recorre a determinados conceitos gerais, vagos e de teor polissémico que não têm logrado ser alvo de uma exegese homogénea por parte dos Estados-Membros, demonstrando-se necessário recorrer à jurisprudência do TJUE para todos os pontos que aqui tratarmos, sendo a chave conclusiva para todos estes.

De seguida, entraremos na explicação de como funciona a relação entre as entidades do grupo para efeitos deste tributo e na ponderação sobre as questões jurisprudenciais mais recentes sobre os Grupos de IVA.

A presente dissertação culminará com o actual ponto de situação desta problemática e com eventuais propostas de solução para futuros caminhos a seguir.

I. OS GRUPOS DE SOCIEDADES

Atendendo ao tratamento em IVA de certas estruturas empresariais, enquanto Grupos juridicamente constituídos e destinatários máximos da cobrança deste imposto que, apesar da actual crise económica e financeira, continua a assumir um peso muito crescente e significativo nas receitas totais de muitos Estados-Membros, parece-nos coerente reflectir, já de seguida, sobre a génese de toda a sua criação.

1.1 Fundamento Normativo

Inerente à figura do Grupo na óptica do IVA, está o seu fundamento normativo enquanto grupo de sociedades. Com efeito, o fenómeno dos Grupos, previsto na legislação comercial e posteriormente na legislação fiscal, em concreto no CIRC, constitui-se como uma forma de organização empresarial que impera na nossa actualidade, sendo os que apresentam em geral níveis superiores de dimensão e de produtividade, em comparação com sociedades não pertencentes a Grupos, entre outros indicadores de desempenho económico-financeiro², assumindo-se como aliada do desenvolvimento económico em larga escala.

Não será nosso objectivo relatar neste âmbito o tratamento civilístico do funcionamento dos Grupos, por ser, de facto, algo complexo e de discussão direccionada para um tratamento mais societário. Contudo, pensamos ser aqui relevante referir que o regime jurídico consagrado no CSC prevê uma supremacia do interesse do grupo sobre o interesse social e individual de cada uma das sociedades dominadas, dando a conhecer uma noção de grupo de sociedades muito estrutural e com uma denominação que pouco se relaciona com a nossa tradição jurídico-societária, embora com clara influência germânica (“*Sociedades Coligadas*”³).

Ao longo da sistemática do CSC, é possível ver tipificado o regime das Sociedades em relação de grupo, através do qual se evidencia a sua origem contratual ou

²Instituto Nacional de Estatística, Grupos de Empresas em Portugal 2011, Destaque, Informação à Comunicação Social Dezembro de 2013, disponível online em:

http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=210001007&DESTAQUESmodo=2.

³Cfr. Art. 481.º do CSC, Título VI.

participativa⁴ e que é caracterizado por estabelecer um poder legal de direcção da sociedade dominante sobre a administração das sociedades dominadas, nomeadamente quanto à responsabilidade pelas dívidas e aceitação das perdas incorridas como suas, alargado a um poder de tutela igualmente a favor das sociedades dominadas.⁵

Com a mutação constante da realidade dos mercados e o desejo de atingir uma cada vez maior internacionalização, actualmente as empresas concebem a sua estrutura vocacionada para corresponder a tais impulsos, cuja maior consequência foi a alteração na forma tradicional de se constituírem.

Assistimos hoje a uma focalização das funções de suporte (*back-office*), nomeadamente nos sectores administrativo, financeiro e de suporte informático, entregues nas mãos de pessoas colectivas devidamente especializadas ou entidades autónomas de serviços partilhados, por serem caracterizadas por privilegiarem a repartição dos mais variados departamentos que compõem uma unidade empresarial (contabilidade, recursos humanos, marketing, etc) e que passam a estar ao dispor de todas as entidades do grupo, prestando serviços de forma especializada, capaz de responder prontamente no plano intra-grupo⁶.

O modelo-regra de organização empresarial da actualidade advém de uma composição plurissocietária, caracterizada por diversas especificidades, nomeadamente por possuírem unidades económicas com uma dimensão bastante significativa, cujo foco está na capacidade de gerar sinergias, como a eficácia organizativa⁷, tendo como perspectiva de futuro um alargamento das operações intra-grupo capazes de, em conjunto, gerar mais produtividade e mais partilha de serviços, sempre sob uma direcção e controlo comuns.

⁴Cfr. Art.ºs 488.º e ss. do CSC, Capítulo III do Título VI.

⁵Cfr. ANTUNES, José A. Engrácia – *Os Grupos de Sociedades: Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*, Almedina, Coimbra, 2002, Pág.ºs 486-487.

⁶Cfr. MARTINS, Alexandra, *Grupos de IVA*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, Número 2, Verão, Pág. 135: Segundo a autora, “este processo permite racionalizar a utilização dos recursos disponíveis e a obtenção de sinergias, ganhos de escala e a uniformização de procedimentos, libertando recursos para a actividade principal, o core business das entidades integrantes do perímetro grupal”.

⁷Cfr. MARTINS, Alexandra, *Grupos...*, Pág. 131.

Através desta concepção empresarial, as empresas estruturam-se com o intuito de fomentar os fluxos económicos intra-grupo e neste seguimento procuram especializar em termos individuais, contribuindo para que todos os elementos se encontrem mais capazes de atrair novos nichos de mercado, de expandir o seu negócio e, dessa forma, agregam-se mutuamente enquanto novas entidades jurídicas autónomas, dotadas de um suporte organizativo e financeiro encabeçado pela entidade-mãe, o que contribui igualmente para o crescente número de operações intra-grupo (fenómeno das operações *Spin-off*⁸).

1.2 Direito Fiscal em Portugal e as Empresas Plurissocietárias

Segundo a perspectiva tributária, os Grupos de sociedades são alvo de tratamento específico e considerados como unidades económicas reguladas juridicamente de forma sistemática. No domínio do IVA, algo diferente do regime do IRC, de tributação agregada pelo rendimento real, vigora principalmente para estes o princípio da neutralidade⁹ e da minimização do encargo de gestão administrativa dos tributos.

Com efeito, o CIRC, desde a sua entrada em vigor, primou por estabelecer um regime próprio para os Grupos de sociedades, através do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”)¹⁰, sendo este também de adopção facultativa, desde que a empresa dominante possua, pelo menos, 75% do capital de outra(s) dita(s) dominada(s), e que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto, entre outros requisitos de verificação cumulativa, com o objectivo máximo de serem

⁸Cfr. MARTINS, Alexandra, *Grupos...*, Pág. 135: Trata-se do fenómeno que, segundo a autora, descreve a operação de especialização de cada empresa do grupo individualmente considerada, em nome da promoção de uma maior capacidade de resposta às necessidades dos consumidores, aliada ao permanente apoio geral da empresa-mãe.

⁹Cfr. SANTOS, J. ALBANO, *Os Sistemas Fiscais: Análise Normativa*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 388, Centro de Estudos Fiscais, 1997, Pág.’s 23-24: Na opinião do autor, estamos perante uma “neutralidade relativa”, segundo a qual os impostos são neutros apenas relativamente aos meios de produção. Contudo, somos levados a crer que a neutralidade característica deste imposto potencia decisões económicas que não devam ser condicionadas pela estrutura e regras do próprio IVA, uma visão de neutralidade fiscal mais absoluta.

¹⁰Actualmente assim denominado no artigo 69.º do CIRC mas em 1989, com o início de vigência do respectivo código, o regime possuía o nome de “Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado”, presente no artigo 59.º, até ocorrer a Reforma Fiscal de 2001.

globalmente tributadas pela soma algébrica dos respectivos resultados, positivos e negativos¹¹, havendo também aqui uma evidente unidade fiscal.

No seio dos Grupos de IVA, ocorrendo a necessária reestruturação societária, verificamos a conseqüente sobreposição da realidade económica sobre a realidade jurídica, pela via da consagração de um regime especial e de carácter facultativo que configura uma pluralidade de entes como um único sujeito passivo na esfera deste imposto, o que tem um impacto muito significativo por elevar o número de fluxos intra-grupo e evidenciar o princípio-base da neutralidade, sem interferir com as escolhas privadas dos agentes económicos.

Devido às relações especiais que inevitavelmente se estabelecem no seio do grupo, consubstanciando-se numa hipotética falta de independência nos fluxos intra-grupo, existe a tendência para colocar em risco os princípios de plena concorrência e de necessidade de haver substância económica nas transacções realizadas pelos membros do grupo, evidenciando-se como inevitável trazer à discussão o problema dos Preços de Transferência na esfera do IVA devido à manipulação do valor das operações e do IVA liquidado.

Nos termos desta problemática que trataremos num capítulo próprio relativo às situações de abuso verificadas neste domínio, podemos desde já adiantar que, muito embora se comprove a existência de relações especiais nos casos específicos em que uma das partes não tenha o direito a deduzir integralmente o IVA, o CIVA prevê que o valor tributável da operação entre entidades de um mesmo grupo económico deva traduzir-se, não no montante da contraprestação, mas sim no seu valor normal, i.e., o *“preço, (...), que um adquirente ou destinatário, (...) em condições normais de concorrência, teria de pagar (...) ao prestador independente, (...), para obter o bem ou o serviço ou um bem ou serviço similar”*. *“Na falta de bem similar, o valor normal não pode ser inferior ao preço de aquisição do bem ou, na sua falta, ao preço de custo, reportados ao momento em que a transmissão de bens se realiza”* ou *“na falta de*

¹¹ Cfr. Artigo 69.º do CIRC, em vigor em 2014.

serviço similar, (...) não pode ser inferior ao custo suportado pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços”¹².

Esta ideia é, de facto, uma adição muito recente na legislação do IVA em Portugal¹³, sendo considerada uma norma anti-abuso que nos faz lembrar a existência do art. 63.º do CIRC sobre preços de transferência, pese embora não pareça resultar expressamente da mesma inovação normativa que tal valor pressupõe a utilização dos métodos estipulados para o regime de preços de transferência em matéria de IRC, sendo apenas líquido que o objectivo atentou mais na importância de evidenciar a prática de condições de mercado.

Será do nosso interesse focar-nos um pouco mais especificamente sobre o que se tem vindo a desenvolver no cerne das questões anti-abuso num capítulo próprio mas logra aqui ser novamente conveniente explicitar que, para efeitos de IVA, a organização societária das empresas assume uma extrema importância.

Uma outra forma jurídica de cooperação entre empresas diz respeito ao regime de isenção previsto no art. 9.º, n.ºs 21) e 22) do CIVA¹⁴, correspondente ao art. 132.º, n.º 1, alínea f) da DIVA¹⁵, designadamente, através da criação de um ACE ou de um AEIE, exigindo-se tão somente que a respectiva percentagem de dedução não exceda os 10%, cuja *ratio* subjaz a uma não introdução de custos de IVA em operações intermediárias, nas trocas efectuadas no interior de um circuito produtivo, bem como na eliminação de

¹²Art. 16.º, n.º 4, alíneas a), b) e c), referidas no n.º 10 do CIVA.

¹³Art. 119.º, n.º 1 da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), que aditou o n.º 10 do art. 16.º do CIVA.

¹⁴Actual numeração no CIVA: “*Estão isentas do imposto: 21) As prestações de serviços fornecidas aos seus membros por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma actividade isenta, desde que tais serviços sejam directamente necessários ao exercício da actividade isenta e os grupos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exacto da parte que lhes incumbe nas despesas comuns, desde que, porém, esta isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência; 22) Para efeitos do disposto no número anterior considera-se que os membros do grupo autónomo ainda exercem uma actividade isenta, desde que a percentagem de dedução determinada nos termos do art. 23.º não seja superior a 10%.*”

¹⁵“*Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: f) as prestações de serviços efectuadas por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma actividade isenta, ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços directamente necessários ao exercício dessa actividade, quando os referidos grupos se limitarem a exigir dos seus membros o reembolso exacto da parte que lhes incumbe nas despesas comuns, desde que tal isenção não seja susceptível de criar distorções de concorrência.*”

obstáculos fiscais ao exercício de uma actividade que denota uma forma de organização muito singular.

Relativamente a estes agrupamentos autónomos, o CIVA prevê uma isenção que encontra o seu fundamento na partilha de custos suportados pelo ACE, sem se apurar “valor acrescentado”, o que corresponde a um benefício fiscal justificado pela “*necessidade de evitar que a aplicação do IVA a essas operações torne insustentável a concentração, no agrupamento às sociedades do grupo (...) introduzindo assim um custo fiscal que não existiria se idênticos serviços fossem prestados, como operações internas, dentro de cada uma das sociedades do grupo*”¹⁶, sob pena de, a não existir tal isenção, se deturpar o objecto em causa e se sujeitar à liquidação de IVA sobre os serviços de uso produtivo, sem possibilidade de dedução¹⁷.

Todavia, apesar das eventuais vantagens, o regime dos agrupamentos autónomos demonstra-se uma solução para as empresas pouco abrangente e que reúne um conjunto de requisitos de verificação cumulativa difíceis de alcançar¹⁸, não substituindo a carência de um regime de Grupos de IVA em Portugal.

¹⁶*O Que São os Grupos Autónomos*, in Estudos em memória de Teresa Lemos, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal 202, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2007, Pág. 180.

¹⁷v. Ac. do STA, Proc. 01231/121, 2.ª Secção, de 12.02.2014, par. 8.1.1.

¹⁸Cfr. ALMEIDA, Marta Machado de, *O IVA nos Grupos*, in Cadernos IVA 2014, Almedina, 2014, Pág. 307, ponto 4.2; v. Ac. do TJUE, Proc. C-407/07 de 11.12.2008.

II. OS GRUPOS DE IVA

2.1 Enquadramento Normativo segundo o Direito da UE

Foi com a Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977¹⁹ que o tratamento fiscal dos Grupos de sociedades na óptica do IVA ganhou reconhecido e autonomizado papel no seio deste imposto, enquanto mecanismo de estruturação das empresas e de tratamento legalmente válido das suas obrigações fiscais.

O modelo conhece o nome alemão de *Organschaft*²⁰, teoria clássica que surgiu em 1934 e segundo a qual se promove a criação de um regime de suspensão em matéria de IVA, consubstanciando-se numa sujeição ao mesmo nas operações realizadas pelas sociedades economicamente integradas com entidades terceiras adquirentes dos bens ou serviços, com a possibilidade de dedução posterior do imposto suportado pela entidade adquirente dos bens ou serviços²¹, i.e., pressupondo a afirmação unitária da empresa enquanto ente plural.

O regime dos Grupos de IVA vem previsto no art. 11.º da DIVA²² e foi inspirado no modelo *supra* referido do *Organschaft*²³ e sabemos hoje que a justificação para o seu aparecimento encontra-se sem reservas suplantada na cada vez maior urgência de intervenção na política fiscal em prol dos seus sujeitos passivos destinatários máximos das suas normas jurídicas.

¹⁹JO L 145 de 13.6.1977, posteriormente rectificada no JO L 149 de 17.6.1977 - “Sexta Directiva”, que adoptou a realidade dos grupos de IVA, segundo a qual, no seu art. 4.º, n.º 4, par. II, “*Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, os Estados-Membros podem 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*”.

²⁰Cfr. PALMA, Clotilde Celorico, *Os Grupos – Uma perspectiva crítica e multidisciplinar – Os Grupos de IVA*, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, 2012, segundo a Teoria alemã da unidade fiscal, Slide 7.

²¹*Op. cit.*, Slide 7.

²²“*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.*

Um Estado-Membro que exerça a faculdade prevista no primeiro parágrafo pode adoptar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude e evasão fiscais em razão da aplicação desta disposição.” - JO L 347, de 11.12.2006.

²³Postula o princípio da neutralidade fiscal, podendo assumir várias tipologias que conferem liberdade aos Estados-Membros para definir “Grupos de IVA à medida”: Cfr. KPMG, MARTINS, Alexandra, *Grupos de IVA*, 2011.

Com efeito, o regime dos Grupos de IVA não veio fazer menos do que isto: reconhecer a prevalência da substância económica sobre a realidade jurídica²⁴, construindo na sua génese uma verdadeira “ficção” para efeitos deste imposto e que facilmente se demonstra pela existência de uma concreta prevalência da realidade económica sobre a forma jurídica, cujos sujeitos passivos, membros do grupo, se encontram estreitamente relacionados entre si nos planos mais importantes para a subsistência de uma empresa: financeiro, económico e organizacional²⁵, “*deixando de ser considerados sujeitos passivos independentes para efeitos de IVA, passando a constituir um único sujeito passivo*”²⁶, através do qual todos os fluxos desencadeados entre os membros do grupo são apreciados como tendo sido desenvolvidos por si próprio, no seu total interesse e desta forma, extrapolando o cerne de sujeição do IVA.

Neste seguimento, a condição de os Grupos estarem agregados nos planos financeiro, económico e organizacional revela-se essencial para a constituição e manutenção sólida dos mesmos, sendo um dos requisitos de imposição do art. 11.º da DIVA, que apela à verificação cumulativa dos três planos em causa, de modo a garantir a coordenação conjunta e necessária que caracteriza o sistema até à dissolução do próprio grupo, sob pena de um membro que não prima por tais elos de ligação estar habilitado a desvincular-se ou não estarem asseguradas as garantias suficientes contra práticas abusivas, contribuindo para excluir estruturas puramente artificiais sem qualquer razão económica válida que lhes sirva de fundamentação, como bem explicita a Comunicação da Comissão²⁷.

No entender da Comunicação da Comissão já mencionada, existirá vinculação no plano financeiro quando a percentagem de participação no capital social ou dos direitos de voto for superior a 50%, havendo desta forma uma garantia de um pleno controlo de uma entidade empresarial sobre outra; no plano da vinculação económica, esta estará preenchida se houver uma evidente cooperação económica, tendo como exemplos a partilha da natureza da actividade principal entre as entidades relacionadas, a existência de uma mesma categoria de clientes finais ou ainda um membro do grupo poder desencadear certa actividade em prol, total ou parcialmente, dos restantes membros.

²⁴ Cfr. KPMG, MARTINS, Alexandra, *Grupos de IVA*, 2011, Pág. 251, par. 2.1.1.

²⁵ *Op. cit.*, Pág. 250, par. 1.

²⁶ Cfr. ALMEIDA, Marta Machado de, *O IVA...*, Pág. 297, ponto 2.2.

²⁷ v. Comunicação da Comissão ao Conselho..., Pág. 9, par. 3.3.4.

Quanto ao vínculo organizacional, este é definido pela existência de uma partilha total ou parcial de uma estrutura de gestão.

Neste sentido, estaremos perante um grupo e todos os seus membros mantêm a sua própria forma jurídica, mas cuja relevância perde, para efeitos de IVA, o seu significado por prevalecer neste panorama o novo sujeito passivo grupal. Este regime pode demonstrar-se verdadeiramente benéfico para as entidades empresariais, visto estimular a agregação interdisciplinar intra-grupo das áreas técnicas de fabrico e produção, de gestão financeira e administrativa e até mesmo a área comercial, o que se traduz numa máxima concentração de sinergias em prol de melhores resultados financeiros.

Pese embora estas sejam evidentes vantagens, a política fiscal e a forma como se legisla sobre o regime dos Grupos de IVA dependerá de Estado para Estado e estes elos de ligação tendem a variar consoante estejamos perante um sistema obrigatório ou facultativo. Se a adopção for vinculada, os sujeitos passivos terão de presenciar o mesmo tratamento igualitário, cujos vínculos aqui descritos terão de se encontrar claramente visíveis e coesos no seio desse agrupamento, sem margem para qualquer flexibilidade²⁸.

Na hipótese de estarmos perante um regime facultativo, marcado por uma certa liberdade de estipulação das regras entre sujeitos passivos e a Administração Tributária, os elementos envolvidos terão de possuir capacidade para se adaptar aos ditames do regime, prevalecendo a discricionariedade para conceber estes elos de agregação de forma mais geral, sob a supervisão das respectivas autoridades tributárias, de modo a prevenir a descaracterização da figura e garantir que a mesma não perde os seus propósitos de simplificação e cooperação nas áreas mais relevantes para uma entidade empresarial²⁹.

Segundo o próprio art. 11.º da DIVA, um outro requisito fundamental para qualquer Estado-Membro da UE poder adoptar o presente regime diz respeito à consulta prévia³⁰

²⁸VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 255, par. 3.4.

²⁹*Op. cit.*, Pág. 255, par. 3.4.

³⁰v. Comunicação da Comissão ao Conselho..., Pág. 4, par. 3.1; *Cfr.* VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 255, par. 3.6.

do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, previsto no art. 398.º da DIVA.

Com efeito, entende-se obrigatória a apreciação do Comité por forma a verificar-se a autenticidade da implementação do regime, bem como para garantir a monitorização do pleno funcionamento deste mecanismo de derrogação substantiva do regime do IVA.

Pese embora exista tal obrigação, esta não constitui um requisito de plena eficácia para que o regime nacional de Grupos de IVA passe a vigorar, visto não deter efeitos suspensivos, nem o próprio Comité se encontrar autorizado a emitir uma opinião a favor ou contra a proposta do Estado-Membro, apenas podendo produzir uma mera apreciação dos fundamentos invocados e averiguar a compatibilidade com os princípios-base do IVA e o estipulado no art. 11.º da DIVA, o que nada tem a ver com a concepção de uma autorização³¹.

Com o intuito evidente de procurar dotar o sistema de alguma previsibilidade e segurança, através da prévia apreciação do Comité Consultivo do IVA, antes da sua efectiva constituição, previne-se assim o livre arbítrio na adopção deste regime por parte dos Estados-Membros nele interessado, bem como o respeito pelos princípios que norteiam o imposto em causa.

Apesar de existir uma concreta margem de liberdade, é unânime que é possível classificar alguns dos modelos mais praticáveis entre o modelo clássico, a tipologia sectorial, a consolidação de pagamentos ou compensação de saldos de IVA ou ainda a adopção de um modelo híbrido, como foi o caso de Espanha, com a exclusão parcial da base tributária³² e que lhe permite atingir igualmente a neutralidade em sede de IVA.

Sem ambicionar descrever a fundo as tipologias *supra* referidas, é relevante para a compreensão dos Grupos de IVA perceber que, na prática corrente, estes assumem

³¹Cfr. VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 255, par. 3.6 e nota de rodapé 80: Como bem evidencia este autor, os Grupos de IVA são uma “*derrogação sujeita a consulta prévia e não uma derrogação sujeita a autorização*” (art.ºs 394.º-396.º da DIVA).

³²Cfr. KPMG, MARTINS, Alexandra, *Grupos...*, Slide 1; PALMA, Clotilde Celorico, *A Comunicação da Comissão sobre a faculdade de criação de grupos de IVA*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano II, n.º 3, 2009, Pág. 248: Espanha adoptou um modelo “*à la carte*”, que não conhece paralelo em mais nenhum país da Europa.

diversas construções. Quanto ao modelo clássico do *Organschaft*³³, este pode ser obrigatório (caso da Alemanha, Áustria e Holanda) ou facultativo, como vigora na maioria dos Estados-Membros, sobressaindo a união entre os seus membros, solidificada por diversos vínculos da mais variada natureza e a exigência de detenção mínima de 40%, cujos efeitos práticos se consubstanciam na desconsideração, para efeitos deste imposto, dos fluxos transaccionados e a compensação de saldos de IVA entre todo o grupo.

Segundo esta unidade fiscal, augura-se um regime de suspensão de IVA, que, sem tais características, não se aplicaria, originando “*a tributação com posterior dedução do imposto suportado pela sociedade adquirente dos bens e serviços*”³⁴.

Relativamente à tipologia organizada por sectores, esta encontra-se prevista em apenas dois países da Europa do Norte, a Finlândia e a Suécia, cuja origem advém do *Organschaft*, tendo as mesmas características, muito embora seja aplicável apenas a alguns sectores de actividade. Não é de aceitação unânime, pois ao prever unicamente a sua implementação para os sectores financeiro e segurador, i.e., para sectores isentos que têm uma enorme incapacidade para gerar neutralidade nas suas operações intra-grupo e, no caso da Suécia, extensível a certas actividades comissionistas, tal parece traduzir-se numa hipotética discriminação perante as restantes actividades que poderiam ter interesse em beneficiar do mesmo regime, fazendo uma interpretação discriminatória³⁵ da DIVA.

Por outro lado, temos ainda a tipologia de consolidação de pagamentos ou compensação de saldos de IVA, presente em países como França, Itália e em Espanha, com um modelo inovador. Esta tipologia prima por prever uma tributação em termos gerais no seio do grupo, baseada na figura individual de cada um dos seus membros mas com a especificidade de haver um reembolso do que é pago através da figura da sociedade dominante, que é quem emite uma declaração consolidada na proporção dos saldos de IVA das suas entidades-membro numa óptica de responsabilidade solidária. Trata-se de um sistema de soma aritmética dos saldos de IVA (a pagar e em crédito) do

³³Cfr. KPMG, MARTINS, Alexandra, *Grupos...*, Slides 7-8.

³⁴Cfr. ALMEIDA, Marta Machado de, *O IVA...*, Pág. 304, ponto 3.2; Cfr. PALMA, Clotilde Celorico, *A Comunicação...*, Pág. 246.

³⁵Segundo a Comunicação da Comissão ao Conselho..., Pág. 9, par. 3.3.5.

grupo e de submissão de uma declaração conjunta para efeitos do mesmo imposto, e cujos créditos de imposto apurados individualmente podem ser absorvidos por saldos de IVA a favor do Estado reportados por diferentes entidades do grupo.

Apesar de à primeira vista estas serem as características mais relevantes, não podemos deixar de evidenciar que a constituição dos Grupos de IVA pode oferecer um significativo contributo para a simplificação e redução dos custos inerentes ao tratamento deste imposto³⁶. Actualmente, o IVA é o imposto que mais receitas arrecada em toda a UE mas, por outro lado, é um dos tributos mais difíceis de liquidar por ter um funcionamento algo complexo e consumir o maior número de recursos humanos, como é o caso da Bélgica³⁷.

Actualmente, a gestão deste imposto acarreta igualmente quase “60% da carga total medida em 13 áreas prioritárias”³⁸, com a correlação directa no aumento de receitas fiscais, por ocorrer uma transferência de sinergias para a sua produção e consequente rendimento líquido. O IVA não é um imposto sobre as empresas mas sim sobre o consumo e nesse sentido terá de saber agilizar as suas implicações externas, tal como parece exigir o mercado único da UE³⁹.

Sendo notória a necessidade de uma reestruturação no sistema de IVA, tornando o próprio mais global e capaz de dar resposta às diferentes evoluções do cenário económico e tecnológico, aliado às constantes tentativas de fraude, o IVA urge o estabelecimento de um processo de simplificação e de diminuição da sua complexidade, tornando-se amigo das empresas, de modo a que estas se vejam confrontadas com um

³⁶Livro Verde Sobre o Futuro do IVA – *Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*, (COM (2010) 695 final, Bruxelas, 1.12.2010: Através do lançamento deste projecto de consulta de todas as partes interessadas para criar futuras propostas da Comissão e com o específico propósito de incrementar um sistema de IVA mais competitivo e amigo das empresas, tornando-se efectivamente mais eficiente e sólido, aliado ao plano de desenvolvimento “Europa 2020: Estratégia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo” – (COM(2010)2020 de 3.3.2010), é premente a prossecução de um sistema de IVA que contribua para revigorar o mercado único, melhorando o seu funcionamento e potenciando o crescimento económico dos Estados-Membros.

³⁷Cfr. MARTINS, Alexandra, *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Cadernos IDEFF, N.º 10, Almedina, 2009, Pág. 154: Relatório do Departamento Federal de Planeamento belga, disponível em www.plan.be e www.administrative-burdens.com

³⁸Estudo realizado no seio da iniciativa Legislar Melhor: Programa de acção para a redução dos encargos administrativos na União Europeia – *Planos de redução sectoriais e acções para 2009* (COM (2009) 544, de 22.10.2009): *Livro Verde Sobre o Futuro do IVA – Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*, (COM (2010) 695 final, Bruxelas, 01.12.2010, Pág. 5.

³⁹*Livro Verde Sobre o Futuro do IVA – Rumo...*, Pág. 5.

reduzido nível de custos operacionais que inevitavelmente existem por serem inerentes ao funcionamento do imposto mas que em nada contribuem para a sua rentabilidade.

Graças à sua adesão facultativa, por via de regra, este regime tributário tem suscitado um crescente interesse por parte dos Estados-Membros e um pouco por todo o mundo, com a adopção do mesmo nas suas legislações nacionais já em 18 países da UE⁴⁰.

De facto, na perspectiva dos Grupos, quaisquer operações desencadeadas entre os seus membros deixam de ter relevância e, quando relacionados com entidades terceiras, o agrupamento de IVA actua como sujeito passivo único que realmente é, através de apenas um único número de identificação, primordialmente quanto ao cumprimento das obrigações declarativas e independentemente do número de elementos que o agrupamento possa ter. Este é um fenómeno curioso e que merece a nossa atenção.

Com efeito, através do aparecimento dos Grupos de IVA, os Estados-Membros tornam-se mais competitivos. Esta competitividade materializa-se no facto de estes, ao decidirem adoptar este procedimento para as suas legislações internas, estarem mais aptos a atrair diversos investimentos externos, sendo óbvio que os grandes grupos económicos tendem a procurar estabelecer-se em países cuja simplificação e desburocratização tributárias são favorecidas e efectivamente praticadas, nomeadamente quando escolhem o destino de implantação dos seus investimentos.

⁴⁰Alemanha, Áustria, Bélgica, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Espanha, Estónia, Finlândia, Holanda, Hungria, Irlanda, Itália, Letónia, Reino Unido, República Checa, Roménia, Suécia, entre os 28 Estados-Membros:

<http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/vat-gst-essentials/pages/default.aspx>

III. OS GRUPOS DE IVA E OS SEUS DESAFIOS ACTUAIS

3.1 Sujeitos Passivos Elegíveis

Segundo estipula o art. 11.º da DIVA, os Estados-Membros da UE estão aptos a admitir como sujeito passivo único as pessoas estabelecidas no território do seu país.

Ao empregar o conceito de “pessoas”, o legislador da UE deixou margem para o aparecimento de diversas interpretações desencadeadas pelos Estados-Membros relativamente ao funcionamento do regime dos Grupos. O termo utilizado não é pacífico e tem uma justificação: a carência de concretização do termo em análise e desta forma, é um alvo contínuo de discussão, não só jurisprudencial, como doutrinária.

Em face do exposto, no ano de 2009 a Comissão Europeia divulgou a Comunicação⁴¹ que veio criar um conjunto de regras específicas, de modo a regulamentar o sistema dos Grupos de IVA. Segundo a própria, o conceito que aqui iremos analisar está directamente relacionado com a definição de sujeito passivo presente no art. 9.º, n.º 1, 1.ª parte da DIVA⁴², partilhando o mesmo Título III da DIVA com o regime dos Grupos de IVA, vedando, por conseguinte, a possibilidade de integrar um grupo de IVA apenas aos sujeitos passivos elegíveis em sede de IVA, embora sem estipular quaisquer limitações em termos de sectores de actividade.

Neste seguimento, é sabido que o termo “pessoas” surgiu com o propósito de evitar a repetição da designação de “sujeitos passivos”, logo uma entidade que não observe o disposto no mencionado artigo ou se encontre nas condições previstas no art. 13.º, n.º 1, 1.ª parte da DIVA⁴³, não poderá considerar-se como membro elegível de um Grupo de IVA, sob pena de estarmos a integrar no sistema deste imposto uma definição de sujeito passivo que deturpa a noção previamente estabelecida e que rege o mesmo regime,

⁴¹v. Comunicação da Comissão ao Conselho..., Pág. 5, par. 3.3 e par. 3.3.1.

⁴²“Entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade.”

⁴³“Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.”

sendo os Grupos constituídos como um único sujeito, formado por vários sujeitos passivos⁴⁴ admissíveis nos termos da DIVA.

Segundo entendemos da análise efectuada ao Ac. do TJUE de 20 de Junho de 1991, Proc. C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV*⁴⁵, não estaremos perante um sujeito passivo de IVA na acepção da Directiva do mesmo imposto se estivermos perante “*uma sociedade holding cujo único objecto é a tomada de participações noutras empresas, não interferindo, directa ou indirectamente, na gestão dessas empresas (...)*”⁴⁶.

Com efeito, refira-se que precisamente sobre a possibilidade de incluir num grupo de IVA determinadas entidades que não constituem sujeitos passivos nos termos da DIVA, o TJUE já se pronunciou por diversas vezes.

Um dos principais casos sobre esta temática foi o litígio que colocou de lados opostos a Comissão Europeia e o Estado Irlandês⁴⁷. Neste processo, a demandante prosseguiu no pedido ao Tribunal de Justiça para que este declarasse que, ao permitir a admissão de sujeitos não passivos enquanto membros de um grupo de IVA, a Irlanda não estaria a cumprir as obrigações que se lhe incumbem por força dos art.ºs 9.º e 11.º da DIVA.

Por sua parte, a Comissão assume a interpretação do art. 11.º da DIVA, que rege o regime dos Grupos, no sentido em que não será de admitir um conjunto de “*pessoas que não são sujeitos passivos do IVA*”⁴⁸, visto a *ratio* do mencionado artigo apenas conceber “*a possibilidade de se considerarem várias pessoas, tomadas conjuntamente, como um único sujeito passivo, na condição de que cada uma destas pessoas seja sujeito passivo do IVA a título individual. Este artigo constitui uma excepção à regra geral que dispõe*

⁴⁴Segundo a Opinião do Advogado-Geral, de 24.04.1991, Proc. C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV*, par.ºs 8-9, não seria possível conceber um único sujeito passivo composto por duas entidades estreitamente ligadas entre si, quando uma delas não exercesse «*actividades económicas*» na acepção do art. 4.º da anterior directiva, adoptando “*o ponto de vista da Comissão segundo o qual, para se determinar se existe ou não sujeição ao imposto, é preciso examinar separadamente as actividades de cada entidade jurídica e não as actividades do grupo no seu conjunto*”: v. Comunicação da Comissão ao Conselho..., Pág. 6, nota de rodapé 15.

⁴⁵Litígio que contrapôs a sociedade holandesa *Polysar Investments Netherlands BV* ao inspector das alfândegas e dos impostos sobre consumos específicos, a propósito de um aviso de liquidação adicional do imposto sobre o volume de negócios enviado à *Polysar BV*: Ac. *cit.*, par. 2.

⁴⁶Ac. *cit.*, par.ºs 13, 16, 17.

⁴⁷v. Ac. do TJUE de 09.04.2013, Proc. C-85/11.

⁴⁸Ac. *cit.*, par. 20.

*que cada sujeito passivo deve ser tratado como uma entidade distinta para a aplicação das regras relativas ao IVA. Deve, pois, ser interpretado restritivamente*⁴⁹.

Através desta chamada de atenção à adopção de uma visão restritiva na interpretação do conceito de “pessoas”, a Comissão apela ao entendimento de que se o propósito do regime redundava na hipótese de formar um sujeito passivo uno para efeitos do IVA, só haverá neutralidade se os seus membros partilharem a característica de serem eles, individualmente considerados, também um sujeito passivo para efeitos do mesmo tributo, pertencendo à mesma categoria e logrando contribuir para a prossecução plena dos objectivos de simplificação administrativa e de limitação do abuso⁵⁰.

Da leitura do presente acórdão, é notório que um dos mais fortes argumentos da Comissão se baseou no facto de, ao defender a não extensão do regime às pessoas que não são sujeitos passivos, estar a manter a coerência com a redacção do art. 11.º da DIVA com os seus anteriores textos preparatórios, bem como com alguma anterior jurisprudência, como a já citada conclusão do Advogado-Geral Van Gerven e o Ac. *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90).

Neste sentido, a Comissão procurou promover a coerência sistemática e acautelar o efeito prático dos Grupos (desconsideração das aquisições realizadas intra-grupo segundo a óptica do IVA), não permitindo “*por um lado, entregar bens ou fornecer serviços a pessoas que não são sujeitos passivos, sem faturar IVA, e, por outro, ao grupo em causa, recuperar o IVA pago a montante sobre as entregas efetuadas a tais pessoas, o que conduziria a uma perda líquida de IVA e seria contrário ao sistema comum do IVA*”⁵¹.

No que toca à defesa da Irlanda, esta alegou a incompatibilidade da interpretação da Comissão com o sentido literal do art. 11.º da DIVA, pois ao inserir a expressão “pessoas” aceitou deliberadamente excluir o conceito de sujeito passivo. No mesmo sentido, reforça a sua posição, alegando igualmente que o mais importante para a

⁴⁹v. Ac. do TJUE de 09.04.2013, Proc. C-85/11, par. 21.

⁵⁰Ac. *cit.*, par.ºs 21-23.

⁵¹Ac. *cit.*, par.ºs 24-25.

formação do sujeito passivo único é o exercício de uma actividade económica⁵² nos termos do art. 9.º da DIVA, entre outros requisitos mínimos, e que esta não contempla na sua legislação a formação desta concreta forma de agrupamento composta só por pessoas que não são consideradas sujeitos passivos, não fomentando a inclusão total deste tipo de membros⁵³, pois os próprios objectivos do art. 11.º da DIVA “*não permitem determinar como deve ser interpretado o termo “pessoas”*”⁵⁴.

Em termos práticos, corrobora a ideia de que “*a entidade que não era sujeito passivo é incluída neste, no que respeita ao IVA, sem deixar de ser juridicamente independente para todos os outros efeitos (...)*” sendo “*certo que não será cobrado IVA quando esta entidade receba bens ou serviços de outro membro deste grupo, mas as suas atividades não económicas serão levadas em conta quando se tratar de determinar o direito a dedução do referido grupo, como se a empresa tivesse sido estruturada como uma pessoa única*”, sob pena de se “*recusar o direito a dedução devido ao modo como a entidade está estruturada em termos do direito das sociedades*”⁵⁵.

No que diz respeito à apreciação do TJUE, este foi peremptório e orientou-se pela linha de interpretação do Advogado-Geral⁵⁶, concluindo pela não proibição do art. 11.º da DIVA ao admitir pessoas que não são sujeitos passivos. Para tal, o TJUE socorreu-se de vários argumentos com os quais não podemos deixar de concordar. Ora vejamos de seguida.

Ao utilizar a expressão “pessoas”, o legislador da UE não estipulou uma diferenciação entre os dois tipos de sujeitos, não se podendo igualmente concluir pela “*intenção de (...) excluir que pessoas que não são sujeitos passivos pudessem ser*

⁵²Cfr. VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 255, par. 3.3.1.

⁵³v. Ac. do TJUE de 09.04.2013, Proc. C-85/11, par. 27-29.

⁵⁴Ac. cit., par. 30: “*(...) os objectivos prosseguidos não permitem determinar como deve ser interpretado o termo «pessoas». Contrariamente ao que sustenta a Comissão, o facto de, num grupo de IVA, se incluírem pessoas que não são sujeitos passivos pode, em determinadas circunstâncias, ser não apenas compatível com a simplificação administrativa e a prevenção dos abusos mas igualmente necessária para estes fins*”.

⁵⁵Ac. cit., par. 31.

⁵⁶Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Niilo Jääskinen, apresentadas em 27.11.2012, Proc. C-85/11: “*o tratamento em sede de IVA das transações do grupo, quer para quer de entidades fora do grupo, é comparável ao tratamento em sede de IVA de um único sujeito passivo operando individualmente. As transações entre os membros individuais do grupo, e que permanecem por isso dentro do grupo, são consideradas como tendo sido realizadas pelo grupo para si mesmo. Consequentemente, as transações internas de um grupo de IVA não existem para efeitos de IVA.*” (v. par. 42), sendo este o entendimento que, em nosso entender, melhor explana comparativamente o funcionamento dos grupos.

incluídas num grupo de IVA, e que o termo «pessoas» tivesse sido usado, em vez da expressão «pessoas que são sujeitos passivos», para evitar uma repetição»⁵⁷, bem como não será adequado concluir que a “expressão «como um único sujeito passivo» (...) visa unicamente permitir tratar vários sujeitos passivos como uma entidade única, referindo-se esta expressão, não a uma condição para a aplicação deste artigo mas ao resultado desta, que consiste em considerar que várias pessoas constituem um sujeito passivo único”⁵⁸.

Um outro ponto de apreciação muito relevante assinalado pelo TJUE diz respeito à sua própria jurisprudência invocada pela Comissão, ao assinalar que a mesma não pode ser validamente referenciada pela própria “no caso vertente, uma vez que a referida questão não foi objecto dos acórdãos já referidos, *Polysar Investments Netherlands e Amplisientifica e Amplifin*”⁵⁹, onde no primeiro caso encontramos a questão muito específica do tratamento de uma *holding* e da sua recondução ao exercício de uma actividade económica e no Ac. *Amplisientifica e Amplifin* retiramos as consequências práticas da formação de um grupo e a impossibilidade de o estabelecer com o único propósito, enquanto “dispositivo de declaração e de pagamento simplificado do IVA (...) de obter uma vantagem fiscal” para efeitos do IVA⁶⁰, devendo para tal ser “(exigido) aos operadores económicos que demonstrem (...) uma certa continuidade da sua actividade e das suas operações”⁶¹, sem necessidade de se debaterem com questões tão prévias quanto as que aqui são abordadas.

Ao decidir neste sentido, procurou-se fomentar a prossecução dos objectivos da formação de um Grupo de IVA, considerando a presença de tais pessoas capaz de uma maior “simplificação administrativa, tanto em proveito do referido grupo como da Administração Fiscal, e (...) evitar determinados abusos, podendo a referida presença ser mesmo indispensável para estes efeitos, se só ela estabelecer o estreito vínculo que

⁵⁷ Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Niilo Jääskinen, apresentadas em 27.11.2012, Proc. C-85/11, par. 39: Referindo ainda “o facto de outras disposições da Diretiva IVA, que não se inserem no seu título III consagrado ao conceito de «sujeito passivo», empregarem o termo «pessoas», para designar pessoas que são sujeitos passivos, não pode conduzir a entendimento diferente, sendo este termo utilizado num contexto diverso do contexto do artigo 11.º da Diretiva IVA”.

⁵⁸ *Op. cit.*, par. 40.

⁵⁹ *Op. cit.*, par. 43.

⁶⁰ Um exemplo desta possibilidade é a formação dos Grupos de IVA, com o desmembramento da empresa em várias outras entidades de modo a preencher os requisitos de aplicação de um regime especial de tributação.

⁶¹ v. Ac. do TJUE de 22.05.2008, Proc. C-162/07, par.ºs 23 e 30.

*deve existir, nos planos financeiro, económico e de organização, entre as pessoas que compõem esse mesmo grupo, para serem consideradas um sujeito passivo único*⁶².

No mesmo sentido, referimos a apreciação do Advogado-Geral no caso vertente, com a conclusão de que fará todo o sentido integrar sujeitos não passivos neste tipo de agrupamento fiscal, conferindo um tratamento igualitário a qualquer outro grupo societário e indo ao encontro do princípio primário do IVA – princípio da neutralidade fiscal –, “*ao permitir estruturas empresariais adequadas sem consequências negativas em termos de sujeição ao IVA (...) visto ser a actividade e não a forma jurídica que define o estatuto de sujeito passivo para efeitos de IVA*”⁶³.

Em suma e com base no *Ac. Ampliscientifica e Amplifin*, o TJUE concluiu que as pessoas que integrem um Grupo de IVA não mais poderão, durante a permanência do mesmo, ser tratadas como sujeitos passivos independentes, mantendo todo o Grupo o estatuto de sujeito passivo singular⁶⁴.

3.2 Âmbito territorial

Da leitura do art. 11.º da DIVA que rege o regime dos Grupos de IVA verificamos a presença do elemento territorial que delimita o escopo de aplicação unicamente a “*pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro*”⁶⁵ que implementa os Grupos na sua jurisdição de IVA.

Tal como analisado no ponto anterior, também este âmbito é alvo de discussão no seio da UE, sendo relevante evidenciar quais os maiores pontos de discórdia, nomeadamente quanto à noção de estabelecimento prevista no art. 11.º da DIVA, não descrita previamente, como se esperaria, em qualquer documento emitido pela Comissão, antes da Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu referente ao art. 11.º da DIVA.

⁶²v. *Ac. do TJUE de 09.04.2013, Proc. C-85/11, par. 48.*

⁶³*Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Niilo Jääskinen, apresentadas em 27.11.2012, Proc. C-85/11, par.ºs 49 e 50, respectivamente.*

⁶⁴*Cfr. SOARES, Claudia Dias, The Territorial Scope of VAT Grouping Schemes in the Financial Sector, INTERTAX, Volume 42, Issue 8&9, 2014, Kluwer Law International BV, The Netherlands, Pág. 542.*

⁶⁵1.º par. do art. 11.º da DIVA.

Segundo a Comunicação de 2009 da Comissão e como bem explicam os autores Kenneth Vyncke⁶⁶ e Claudia Dias Soares⁶⁷, a noção de estabelecimento a que o artigo apela está estritamente conexa com o lugar onde se encontra a actividade económica do ponto de vista do Estado-Membro que visa adoptar o regime, abrangendo igualmente os estabelecimentos estáveis de entidades estrangeiras não residentes que se encontrem a operar nesse mesmo Estado-Membro⁶⁸, excluindo quaisquer outros estabelecimentos estáveis que estejam noutra Estado-membro⁶⁹.

A principal razão que pautou o entendimento versado pela Comissão prende-se com o facto de os estabelecimentos estáveis de entidades residentes no Estado-Membro, no qual se encontra a sede da actividade económica, estarem fixados noutra Estado-Membro sem qualquer elo de ligação fixo ao primeiro Estado e esta compreensão segue a noção de estabelecimento prevista pelas várias normas da DIVA, garantindo assim alguma coerência sistemática ao tratamento do imposto, visto o seu próprio regime geral que vigora nas ordens jurídicas dos 28 Estados-Membros se reger por um escopo territorial análogo por razões de maior facilidade de gestão administrativa e controlo fiscal, estendendo-se, por conseguinte, a uma mesma interpretação para todos os membros de um grupo sujeitos a idênticas regras dentro do Estado-Membro⁷⁰.

Um dos casos jurisprudenciais mais relevantes sobre este sub-tópico é o *FCE Bank*⁷¹, tendo como litigantes a Agência Tributária italiana e a entidade bancária FCE (adiante *FCE Bank*).

No caso vertente, a questão central diz respeito ao facto de o *FCE Bank* possuir um estabelecimento estável em Itália (adiante *FCE IT*) mas deter a sua sede no Reino Unido

⁶⁶Cfr. VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 255, par. 3.3.2.

⁶⁷Cfr. SOARES, Claudia Dias, *The Territorial Scope...*, Pág. 542-544.

⁶⁸Este entendimento tem o seu fundamento na liberdade de estabelecimento (art.ºs 49.º-55.º do TFUE) que prevê o direito à constituição e gestão de empresas, verificada a existência de uma influência certa e decisiva que as caracterize: v. Ac. *Baars* do TJUE de 13 de Abril de 2000, Proc. C-251/98. Através desta liberdade, é permitido aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes serem incluídos no agrupamento de IVA do Estado-Membro onde se encontra fixado, beneficiando das mesmas oportunidades e vantagens fiscais, não devendo existir obstáculos, nem no Estado de acolhimento, tornando mais difícil o estabelecimento de não residentes, nem no Estado de origem, impossibilitando a transferência para outra residência. Para esclarecimentos adicionais, consultar: NOGUEIRA, João Félix, *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra Editora, 2010, Pág.ºs 208-209.

⁶⁹Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho..., Pág. 7, ponto 3.3.2.1.

⁷⁰Cfr. SOARES, Claudia Dias, *The Territorial Scope...*, Pág. 541.

⁷¹v. Ac. do TJUE de 23.03.2006, Proc. C-210/04.

e através dela, prestar “*serviços de gestão e formação do pessoal (...) ao seu estabelecimento estável (...) e cujo custo foi imputado a esse estabelecimento*” e nesse sentido, o TJUE foi chamado a pronunciar-se para concluir sobre se as operações em causa “*devem ser consideradas prestações de serviços efectuadas a título oneroso, sujeitas a IVA*”⁷², visto todas se desenrolarem no âmbito da mesma pessoa jurídica.

O art. 2.º, n.º 1, alínea c) da DIVA estabelece que “*estão sujeitas ao IVA as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade*” e tendo em consideração que “*resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça*⁷³ *que uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica em cuja vigência são trocadas prestações recíprocas*”⁷⁴, iremos analisar se o FCE IT preenche o conceito de sujeito passivo do art. 9.º da DIVA, nomeadamente quanto a saber se presta uma actividade económica independente.

Neste sentido, e tratando-se especialmente de uma entidade bancária, a decisão do presente caso teve como pontos prévios o apuramento da existência de autonomia da sucursal FCE IT, de modo a evidenciar se esta é suficiente para suportar o risco inerente à sua actividade e com o objectivo de averiguar também se existe uma relação jurídica entre o FCE Bank e o FCE IT, e em caso afirmativo, sujeitar a IVA as prestações de serviços prestadas⁷⁵.

Como refere o Advogado-Geral do caso em apreço, segundo o ponto de vista do Governo italiano e do Governo português, “*os serviços prestados por uma sociedade-mãe ao seu estabelecimento estável devem ser considerados prestações sujeitas a IVA porque (...) o estabelecimento estável deve ser considerado um sujeito autónomo no Estado de acolhimento*” para efeitos de IVA, muito embora se trate da mesma pessoa colectiva. Para Portugal, o conceito de sujeito passivo não impede que se integre na própria definição os “*sujeitos não dotados de personalidade jurídica própria mas que operam com uma certa independência*”, tendo ido mais longe e apelado à soberania nacional em matéria tributária, ao afirmar que “*o IVA permanece um imposto*

⁷²v. Ac. do TJUE de 23.03.2006, Proc. C-210/04, par. 2.

⁷³v. Ac. Tolsma de 03.05.1994, C-16/93, Colect., p. I-743, n.º 14.

⁷⁴v. Ac. do TJUE de 23.03.2006, Proc. C-210/04, par. 34.

⁷⁵Ac. cit., par. 35.

*nacional e que, por conseguinte, a atribuição da qualidade de sujeito passivo depende exclusivamente da legislação interna de cada Estado-Membro*⁷⁶.

Do nosso ponto de vista, os argumentos imediatamente descritos não podem proceder. Além de incoerentes, como esclarece o Advogado-Geral, e a nosso ver correctamente, “*os serviços prestados no interior de uma mesma entidade jurídica não são susceptíveis de constituir prestações de serviços sujeitas a IVA, mesmo se o seu custo for objecto de uma repartição entre os diferentes estabelecimentos estáveis*”. Nesta linha de entendimento, o princípio da neutralidade é salvaguardado, visto tratar-se da mesma entidade jurídica.

Não é só o princípio da neutralidade que necessita de ser acautelado. Admitir como válidos os argumentos da Agência Tributária italiana seria, como bem notam também o Governo do Reino Unido e a Comissão, uma violação do “*princípio da não discriminação inerente ao direito de estabelecimento*⁷⁷ quando o tratamento fiscal em matéria de IVA seja mais oneroso para a filial de um banco estrangeiro do que para a de um banco nacional – sem que existam, de resto, outras diferenças objectivas entre estes dois tipos de filiais (...), o que não pode ser justificado por qualquer interesse «geral» na acepção da jurisprudência do Tribunal de Justiça”⁷⁸.

Em suma, a decisão do TJUE prossegue a linha de decisão do Advogado-Geral⁷⁹, tendo considerado a sucursal em causa totalmente detida por uma sociedade não residente, sem margem de autonomia e assim sendo, não parece existir uma relação jurídica entre ambas. Estamos perante o mesmo sujeito passivo na acepção do art. 9.º, n.º 1, da DIVA e desta forma, o *FCE IT* é apenas um elemento do *FCE Bank*, não devendo ser considerado um sujeito passivo em razão dos custos que lhe são imputados pelas prestações e não dar lugar à sujeição de IVA, pois é sabido que as prestações de serviços entre a mesma entidade não caem no escopo deste imposto⁸⁰.

⁷⁶v. Ac. do TJUE de 23.03.2006, Proc. C-210/04, par.ºs 31-33.

⁷⁷Cfr. NOGUEIRA, João Félix, *Direito Fiscal Europeu...*, Pág.ºs 208-209.

⁷⁸v. Ac. do TJUE de 23.03.2006, Proc. C-210/04, par. 47.

⁷⁹Conclusões do Advogado-Geral Philippe Léger, apresentadas em 29.09.2005, Proc. C-210/04.

⁸⁰v. Ac. do TJUE de 23.03.2006, Proc. C-210/04, par. 51 e 53; Conclusões do Advogado-Geral Philippe Léger, apresentadas em 29 de Setembro de 2005, Proc. C-210/04, par. 76.

Transpondo a questão vertida para o nosso tema dos Grupos de IVA, a questão da territorialidade assume contornos exclusivos e aparentemente contraditórios com o disposto no mencionado acórdão. Na hipótese de um sujeito passivo pretender integrar um agrupamento de IVA, os serviços que venha a prestar ao seu estabelecimento estável fixado noutro Estado-Membro serão ponderados enquanto operações desencadeadas entre dois sujeitos passivos diferentes⁸¹.

Podemos concluir neste sentido porque em nenhum momento o Ac. *FCE Bank* faz referência à questão do ponto de vista dos Grupos de IVA e neste sentido, o estabelecimento estável detido por uma entidade não residente, ao formar um novo grupo com contornos absolutamente exclusivos e referentes à legislação dos Grupos de IVA, estando a sociedade-mãe a prestar-lhe serviços, de facto, esta encontra-se a fazê-lo, não ao seu estabelecimento estável, mas a todo o grupo, visto este se ter tornado um membro de um novo sujeito passivo do ponto de vista económico e não de substância jurídica, sendo este que deve prevalecer⁸². Estamos perante a lógica que busca uma justificação nos vínculos formados nos planos administrativo, financeiro e económico entre todo o Grupo de IVA.

Em suma, esta entidade dissolve-se enquanto ente individual para efeitos de IVA relativamente à sua sociedade-mãe, como conclui compreensivelmente a Comunicação referente ao art. 11.º da DIVA⁸³. Em termos práticos e comparativos, esta solução não é unânime.

3.3 Direitos e Obrigações

Após a formação de um grupo de IVA, estamos perante um sujeito passivo uno mas composto por várias unidades empresariais que compartilham direitos e obrigações referentes ao IVA, embora o agrupamento nunca deixe de estar sujeito à aplicação das

⁸¹ Cfr. ALMEIDA, Marta Machado de, *O IVA...*, Pág. 300, ponto 2.3; v. Comunicação da Comissão ao Conselho..., par. 3.3.2.2.

⁸² Cfr. VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 259, par. 3.5.2.

⁸³ v. Comunicação da Comissão ao Conselho..., par. 3.3.2.2.: Estabelece uma visão aplicável aos Grupos de IVA discordante com a jurisprudência do TJUE, nomeadamente no caso *FCE Bank*.

normas da Directiva comunitária e da jurisprudência do TJUE relativas aos sujeitos passivos ordinários⁸⁴.

De modo a poder formar-se dentro do parâmetros estipulados para o regime dos Grupos de IVA, qualquer entidade empresarial que deseje integrar um agrupamento como este verá os seus direitos e obrigações individuais imiscuídos na esfera do grupo, seja um agrupamento já totalmente constituído ou a constituir.

Através da interpretação literal do art. 11.º da DIVA, não é provável que se conclua com clareza sobre a duração mínima de permanência num grupo de IVA. Com efeito, o mesmo artigo não previu este tipo de questões mas através da análise do seu segundo parágrafo é possível concluir que é concedida aos Estados-Membros a possibilidade de adoptarem medidas que combatam a atribuição das vantagens deste regime de forma abusiva e injustificada, nomeadamente se apenas possuírem interesse em permanecer no âmbito deste regime por um curto período de tempo, não permitindo assim a sua desvinculação, segundo o entender da Comissão⁸⁵.

Ocorrendo o desmembramento do grupo de IVA e tendo em consideração que este assumiu os direitos e obrigações das entidades que o constituíam, ao cessar o seu funcionamento, os seus direitos e obrigações tendem a reverter para as mesmas entidades, à data da verificação da cessação, tornando-se os seus membros novamente sujeitos passivos individualizados.

Neste seguimento, também os Grupos estão sujeitos às demais obrigações declarativas relativas ao funcionamento correcto deste imposto, nomeadamente a submissão das declarações periódicas de IVA, com a indicação do número de identificação de IVA, bem como as solicitações de reembolsos.

Relativamente ao número de identificação para efeitos de IVA, importa frisar que este é um número único para todos os membros que compõem o grupo, sendo compreensível que assim seja, pois como já demonstrámos, o agrupamento na sua generalidade suplanta a inscrição de todos os seus membros no território onde está

⁸⁴ Cfr. VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 260, par. 4.1.

⁸⁵ v. Comunicação da Comissão ao Conselho..., par. 3.4.4.

estabelecido, cessando a possibilidade de manter números de inscrição segundo a legislação de IVA nesse mesmo Estado-Membro⁸⁶.

Com efeito, a declaração unitária conterà o saldo líquido apurado dentro do grupo através de todas as transacções verificadas em cada membro, excluindo todas as que ocorram entre os próprios, visto estas não darem origem a qualquer liquidação de imposto, gerando apenas a submissão de uma declaração de IVA⁸⁷. Os Grupos deverão ainda submeter declarações recapitulativas⁸⁸ nos termos da DIVA.

Em suma e porque num capítulo posterior iremos interligar este específico ponto com as questões anti-abuso no cerne desta temática, podemos concluir que estamos perante a compensação de saldos de IVA entre todo o grupo, podendo “*um crédito de imposto apurado por uma entidade (ser) utilizado por outra entidade do grupo que se encontre em situação de pagamento, evitando-se a burocracia e a carga administrativa inerentes aos processos de reembolso de IVA*”⁸⁹.

Visto tratarem-se de reembolsos e débitos do próprio grupo e não de cada elemento enquanto entidade singular, ocorrendo uma recuperação instantânea com a assimilação pelo valor do IVA liquidado pelo Grupo⁹⁰, é permitido alcançar uma neutralidade máxima dentro deste regime, evitando assim “*o dispêndio (individual) de recursos (...) na preparação e instrução dos morosos e burocráticos processos de reembolso (...) totalmente improdutivo(s), do ponto de vista económico, e não traz qualquer benefício para o Estado*”⁹¹.

Por forma a evitar no futuro problemas de imputação de responsabilidades relativamente ao pagamento de dívidas de IVA geradas ao longo da existência do Grupo, a maioria dos Estados-Membros que consagram este regime na sua legislação

⁸⁶Cfr. SOARES, Claudia Dias, *The Territorial Scope...*, Pág. 542.

⁸⁷v. Comunicação da Comissão ao Conselho..., par. 3.4.3; Cfr. VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 252, par. 2.1.2: Segundo esta forma de cálculo do IVA a liquidar, os Grupos reduzem significativamente os seus custos advenientes com o tratamento administrativo das obrigações fiscais em sede de IVA.

⁸⁸Nos termos do art. 262.º da DIVA.

⁸⁹Cfr. ALMEIDA, Marta Machado de, *O IVA...*, Pág. 305, ponto 4.1.

⁹⁰Cfr. MARTINS, Alexandra, *Grupos...*, Pág. 153.

⁹¹*Op. cit.*, Pág. 153.

fiscal sujeita todas as entidades interessadas em formar este agrupamento a assumir uma responsabilidade conjunta e solidária entre si.

Esta responsabilidade no plano dos Grupos destaca-se por se materializar na concreta possibilidade de um qualquer membro do grupo poder assumir o pagamento integral do IVA devido por todos os elementos. Perante uma hipótese destas, a Administração Tributária não poderá daí adiante exigir o pagamento do IVA em falta a qualquer outro membro, visto a assunção do primeiro elemento do grupo desonerar do pagamento os restantes. Neste sentido, o membro que assegurou tal pagamento poderá recuperar o montante despendido face aos outros elementos que compõem o seu agrupamento, consoante a lei civil do Estado-Membro onde este se encontra localizado⁹².

3.4 Direito à Dedução

No âmbito do apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos têm direito a deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis na esfera do IVA, os montantes entretanto suportados, como estipula o Título X da DIVA⁹³. Também para o regime dos Grupos de IVA é chamada à colação a aplicação das normas gerais da DIVA, visto não existir nenhuma regra especial prevista para naquele regime.

Com efeito, devido ao facto de estarmos a tratar de um regime tão singular, importa perceber como se estrutura o direito à dedução, p.e., quando uma nova entidade empresarial integra ou abandona o grupo ou quando a actividade central do mesmo é alterada ao ponto de ser relevante reformular a questão do direito em causa, importa distinguir “*entre os Grupos formados por sujeitos passivos que beneficiam do direito à dedução integral do IVA e aqueles que incorporam sujeitos passivos aos quais não assiste o direito à dedução ou em que este é meramente parcial*”⁹⁴.

Em primeiro plano, releva referir que para o regime dos Grupos de IVA, o direito à dedução é calculado tendo por base as transacções realizadas com entidades terceiras⁹⁵.

⁹²Cfr. VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 261, par. 4.3.

⁹³Capítulo I, art.ºs 167.º-192.º.

⁹⁴Cfr. MARTINS, Alexandra, *Grupos...*, Pág. 152.

⁹⁵Cfr. VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 251, par. 2.1.1; v. Comunicação da Comissão ao Conselho..., par. 3.5.1.

No seguimento do que temos vindo a referir sobre estes Grupos, é ponto assente que entre os seus membros não há lugar a qualquer sujeição a este imposto, cujas operações internas desencadeadas entre si são consideradas como tendo ocorrido na sua própria esfera e no seu total interesse e por conseguinte “*são consideradas inexistentes para efeitos de IVA*”⁹⁶, sob pena de ao considerar tais fluxos, se originarem situações de reembolsos de IVA com custos administrativos in comportáveis.

A questão coloca-se noutros termos quando o grupo é composto por membros cujo direito à dedução não é total, sendo meramente parcial e não contribuindo para gerar um efeito sobre a receita fiscal neutro⁹⁷, como na hipótese anterior onde as restrições ao direito à dedução e as demais isenções de IVA não são aplicáveis aos Grupos de IVA.

Quando o direito à dedução não existe ou não é total na perspectiva do grupo, “*uma vez que as operações internas são consideradas inexistentes para efeitos de IVA, o Estado perde o IVA não dedutível relativo a operações tributáveis realizadas por um dos membros do grupo em benefício de outro que não tenha direito à dedução ou apenas possua um direito à dedução parcial*”, ocorrendo, pese embora este direito à dedução não se verificar ou ser meramente parcial, a neutralização por parte do grupo dos custos incorridos com o imposto nas transacções internas, o que pode dar origem a um significativo auxílio no plano financeiro no seio dos Grupos de IVA quando estamos perante esta diversidade de elementos⁹⁸.

Perante um regime de isenção incompleta, que não confere o direito à dedução, há uma evidente quebra do princípio da neutralidade que acarreta graves consequências negativas para a “*estrutura de custos das empresas e, conseqüentemente, nas suas decisões comerciais e de gestão*”, ocorrendo um agravamento preocupante quando os grupos empresariais se encontram organizados de forma desajustada, padecendo de sérias ineficiências na perspectiva económica⁹⁹.

⁹⁶Cfr. ALMEIDA, Marta Machado de, *O IVA...*, Pág. 's 302 e 306, pontos 2.7 e 4.2; Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho..., par. 3.5.2.

⁹⁷Cfr. VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 251, par. 2.1.1; v. Comunicação da Comissão ao Conselho..., par. 3.5.2.

⁹⁸Cfr. PALMA, Clotilde Celorico, *OS GRUPOS...*, Slide 29; Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho..., par. 3.5.2.

⁹⁹Cfr. MARTINS, Alexandra, *Grupos...*, Pág. 157.

Com a efectivação da possibilidade de os membros dos Grupos de IVA recuperarem o imposto incorrido, o *pro rata*¹⁰⁰ é calculado na esfera do agrupamento, tendo em consideração as operações sujeitas e isentas de IVA, desencadeadas pelos seus membros, bem como os custos comuns a todos.

Nesta lógica, o regime do art. 11.º da DIVA permite, não só a não sujeição a imposto das operações dentro do agrupamento mas igualmente a extensão desta não sujeição a todas as empresas com direito parcial ou sem direito à dedução, contribuindo, neste seguimento, para a produção de economias de escala que podem ser abrangidas além-fronteiras, permitindo às entidades não residentes com quem as empresas integrantes dos Grupos de IVA mantêm relações, beneficiarem igualmente da externalização das suas actividades secundárias para usufruírem destas estruturas especializadas e inovadoras, o que gerará reais vantagens de economias de escala e de diminuição de custos inerentes¹⁰¹.

Em suma, quaisquer vantagens relativas a este ponto só serão reais e materializáveis se os Estados-Membros em causa aplicarem devidamente as normas emanadas da UE sobre o direito à dedução, especialmente para um coerente funcionamento do regime dos Grupos.

3.5 O tratamento específico dos sectores financeiro e segurador

No seguimento do tratamento das operações isentas sem direito à dedução na esfera do IVA, importa lembrar que existem diversos tipos de regimes de Grupos de IVA que assumem certas particularidades, nomeadamente o facto de abrangerem apenas determinados sectores de actividade.

Não obstante o TJUE já se ter pronunciado, a Comissão em 2009 tomou posição sobre o tema, no sentido de considerar que a admissibilidade dos Grupos de IVA não deve ser restrita a específicos sectores de actividade, desde que não estejamos perante

¹⁰⁰Art.ºs 173.º-175.º da DIVA.

¹⁰¹Cfr. VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 252-253, par. 2.1.3.

situações de abuso¹⁰², tal como parece resultar da letra do art. 11.º da DIVA, sob pena de, à primeira vista, se deturpar o princípio da neutralidade em prol do benefício injustificado de promover tais sectores de actividade.

De modo a perceber com exactidão os problemas em causa, começaremos pela análise do processo judicial que contrapôs a Comissão Europeia e o Reino da Suécia e que demonstra a actualidade do tema¹⁰³. Neste litígio, a questão controvertida diz respeito à legislação constante do CIVA sueco que, ao limitar o regime dos Grupos de IVA às empresas do sector financeiro e dos seguros, no entender da Comissão, encontra-se a “*não cumpr(ir) as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 2006/112/CE (...)*”¹⁰⁴.

Partindo da análise sobre a apreciação do mérito da causa, cumpre analisar os argumentos mais pertinentes de ambas as partes. Segundo a Comissão e como já referido, o cerne do problema reside na legislação sueca e na consagração de uma limitação subjectiva de adesão ao regime dos Grupos de IVA, contrário, no seu entender, ao art. 11.º da DIVA¹⁰⁵.

Um dos argumentos mais fortes do Reino da Suécia para se defender das alegações da Comissão visou enfatizar as especificidades inerentes a sectores tão excepcionais, como o financeiro e dos seguros, por serem os únicos a poderem beneficiar do regime dos Grupos de IVA em detrimento dos restantes, não existindo para tal qualquer justificação objectiva para a existência de entraves, tendo origem no facto de os respectivos sectores serem considerados sectores “carenciados”, i.e., requererem uma maior protecção quando expostos à concorrência com outros Estados-Membros, visto serem sectores de actividade isentos e “*frequentemente dividid(os) entre várias pessoas colectivas diferentes* e, conseqüentemente, “*o impacto, relativamente ao IVA, das operações internas do grupo é particularmente pesado neste sector*”, devido à exposição constante da concorrência das restantes empresas presentes noutros Estados-Membros¹⁰⁶.

¹⁰²v. Comunicação da Comissão ao Conselho..., par. 3.3.3.

¹⁰³v. Ac. do TJUE de 25.04.2013, Proc. C-480/10.

¹⁰⁴Ac. *cit.*, par. 1.

¹⁰⁵Ac. *cit.*, par. 20.

¹⁰⁶v. Ac. do TJUE de 25.04.2013, Proc. C-480/10, par. 26.

Proseguindo na sua defesa, a Suécia alegou ainda que apenas uma interpretação restrita do art. 11.º da DIVA será correcta, tendo em conta a sua natureza de norma derogatória, sendo deixada margem de liberdade “*de apreciação aos Estados-Membros para determinar de forma mais precisa as pessoas estabelecidas no seu território para as quais essa possibilidade se encontra aberta*”¹⁰⁷.

No que diz respeito à decisão final do TJUE, este tribunal decidiu julgar improcedente a presente acção em detrimento da Comissão, mas lembrou certos pontos importantes referentes à problemática dos Grupos, nomeadamente a chamada de atenção para os seus requisitos de aplicação inseridos no art. 11.º da DIVA e já anteriormente analisados e, nesse sentido, enfatiza que não se encontra prevista “*a possibilidade, para os Estados-Membros, de impor outros requisitos aos operadores económicos para poderem constituir um grupo de IVA, como exercerem um determinado tipo de actividade ou serem provenientes de um determinado sector de actividade*” e que de forma alguma se poderá retirar da redacção do mencionado artigo ou do seu contexto que este incorpora um regime de carácter derogatório ou especial que remeta para uma interpretação restritiva, como defendem a Suécia e a Finlândia¹⁰⁸.

Contudo, o art. 11.º da DIVA é categórico e visa igualmente fornecer aos Estados-Membros um espaço de liberdade para desencadear todas as diligências e medidas úteis para evitar a verificação de situações de fraude ou evasão fiscais no cerne deste regime e foi precisamente essa a tomada de decisão política e legislativa que o Reino da Suécia prosseguiu, tendo o TJUE concluído que contra este argumento, a Comissão não demonstrou qualquer contra-argumento válido, não logrando evidenciar nada em contrário¹⁰⁹.

Em suma, e após termos concluído sobre a apreciação jurisprudencial do TJUE relativamente às especificidades dos Grupos de IVA nos sectores financeiro e segurador, somos da opinião que versa sobre a tese da aceitação destes sectores específicos no regime dos Grupos por se afigurar como uma forma de garantir a

¹⁰⁷Ac. cit., par. 29.

¹⁰⁸Ac. cit., par.ºs 35-36.

¹⁰⁹Ac. cit., par.ºs 39.

efectividade do princípio norteador do IVA, i.e., a neutralidade fiscal nas transacções intra-grupo, tendo em conta o seu impacto positivo na estrutura de custos destas empresas, contribuindo para dissipar o custo fiscal que advém da não dedução total ou parcial do IVA suportado a montante, embora defendamos que a existência limitativa de grupos sectoriais contraria a génese do art. 11.º da DIVA, bem como a orientação da Comissão Europeia e jurisprudência do TJUE.

3.6 Grupos de IVA além-fronteiras

Tratar-se-á, porventura, da questão embutida no tema dos Grupos de IVA menos desenvolvida nos dias de hoje. Pese embora tal constatação, não poderíamos terminar a nossa exposição sem expressar a certeza de que merece ser, pelo menos, identificada.

Ao longo desta dissertação identificámos vários problemas que tanto a Comissão, como os Estados-Membros enfrentam no que toca à decisão de construir o mais competitivo e atractivo regime, aliado a questões de controlo de situações de abuso e de garantia da arrecadação contínua e eficaz de receitas fiscais e que no seu limite, terminam com a apreciação do TJUE, devido à aparente falta de orientação advinda de outras instâncias europeias, como a Comissão e a carência de consenso entre os Estados-Membros da UE.

Com efeito, hoje sabemos que muitas construções do regime de Grupos de IVA na UE não restringem os seus efeitos à escala nacional do seu território, ao contrário, como vimos ser a vontade da Comissão Europeia. Tais configurações são fortemente propícias para sectores de actividade que actuam no plano transnacional e que se encontram isentos para efeitos de IVA, como é o caso do sector financeiro atrás referido, evitando assim incorrer em IVA não recuperável.

A modalidade dos Grupos de IVA além-fronteiras que procura seguir a doutrina do TJUE no caso *FCE Bank* pressupõe a integração de um membro de um Grupo de IVA em duas estruturas em modo simultâneo, i.e., entre a entidade-mãe e a sua sucursal e entre duas sucursais, cujas transacções não são tributáveis, independentemente de uma delas pertencer a um Grupo e a primeira sucursal da casa-mãe estar localizada noutro

Estado-Membro diferente e transaccionar com outra entidade localizada no Estado-Membro da casa-mãe, fazendo ambas parte do mesmo agrupamento.

Segundo este esquema, não há lugar a tributação de IVA devido ao facto de a sucursal ser parte integrante dessa mesma casa-mãe, sendo indiferente se é a casa-mãe ou a sucursal, embora sediada noutro Estado, a transaccionar com outro membro¹¹⁰.

Com efeito, se este outro membro for o prestador, a sucursal em causa enquanto adquirente localizada noutro Estado-Membro, suportará pelo mecanismo do *reverse charge*¹¹¹ o IVA da operação, o que fará com que este Estado-Membro perca receita fiscal em detrimento do Estado onde está localizado o Grupo de IVA e o prestador. Nesta lógica, compreende-se o efeito prático de um Grupo de IVA além-fronteiras e o facto de a Comissão pretender arduamente a adopção deste tipo de Grupos, estipulando um critério restrito em termos territoriais¹¹².

Mas nem tudo parece pragmático e facilmente exequível quando estruturar um regime de Grupos de IVA além-fronteiras acarreta também assumir sérios encargos acrescidos com a gestão do IVA nas transacções que envolvem pagamentos a serem desencadeados entre empresas transnacionais, não raras vezes sem a emissão de facturas ou cujos fluxos são anulados devido à interligação entre os membros do grupo para efeitos contabilísticos.

Assumir a existência de transacções além-fronteiras acarreta a perda de uma plena neutralidade que até agora dávamos como garantida, passando a existir uma ponderação de taxas de reembolso de imposto que, conseqüentemente, irá redundar na desvantagem de se originarem faltas de consenso entre os Estados-Membros sobre a extensão das suas normas e do seu domínio territorial, entre outras questões relacionadas com uma competitividade fiscal de tal ordem que será difícil prever se uma sucursal fará parte do Grupo de IVA ou se de outro agrupamento além-fronteiras. Tal gerará imprevisibilidade para o sistema¹¹³.

¹¹⁰Cfr. SOARES, Claudia Dias, *The Territorial Scope...*, Pág. 545.

¹¹¹v. Art. 44.º da DIVA.

¹¹²Cfr. SOARES, Claudia Dias, *The Territorial Scope...*, Pág. 545.

¹¹³Cfr. SOARES, Claudia Dias, *The Territorial Scope...*, Pág. 539.

A opção por esta tipologia de regime não é uma ponderação imediata e merece ser estudada casuisticamente. Contudo, é notório que os Estados-Membros tendem a não concordar com a visão da Comissão relativa ao escopo territorial do art. 11.º da DIVA, baseada no Ac. já analisado *Amplisientifica*, aplicando, como referimos, não raras vezes a doutrina do TJUE no caso *FCE Bank*¹¹⁴, justificando-se com a violação do exercício da liberdade de estabelecimento e com uma evidente desproporcionalidade entre o desejo de garantir alguma coesão e neutralidade no sistema e a exclusão das entidades secundárias detidas pelas casas-mãe suas residentes, apenas por as primeiras se localizarem no estrangeiro, integrando, contudo, estabelecimentos estáveis de entidades não residentes¹¹⁵.

Tal procedimento de restrição coloca em causa o princípio da igualdade fiscal ao desconsiderar as sociedades multinacionais face às que actuam numa só jurisdição, visto as transacções entre a sociedade-mãe residente e o seu estabelecimento estável não residente passarem a ser tributadas quando um deles passa a integrar um Grupo de IVA no seu respectivo Estado-Membro¹¹⁶.

Posto isto, é evidente que o caso jurisprudencial *FCE Bank* veio rever o critério territorial dos Grupos de IVA, considerando-o injustificado e desproporcional e tal não pode ser desconsiderado. Neste sentido, parece necessário rever o art. 11.º da DIVA e torná-lo coerente com a posição do legislador da UE e do TJUE, para que se possa considerar o regime dos Grupos de IVA uma política fiscal séria e não passível de discórdia¹¹⁷.

Deste modo, para podermos concluir devidamente sobre este ponto, importa reflectir sobre a decisão mais recente do TJUE relativamente aos Grupos de IVA. Ora, esta específica decisão data de 14 de Setembro de 2014¹¹⁸ e envolveu a disputa judicial entre *Skandia America Corporation*, uma empresa com sede nos E.U.A. mas que possui um estabelecimento estável na Suécia, a filial *Sverige*, contra a Administração fiscal sueca.

¹¹⁴*Op. cit.*, Pág. 550.

¹¹⁵*Cfr.* LIPINSKA, Weronika, *VAT Groups in European VAT: the Actual and Preferred Treatment*, LLM International and European Tax Law, Lund University School of Economics and Management, Spring 2013, Pág.'s 9-10.

¹¹⁶*Cfr.* LIPINSKA, Weronika, *VAT ...*, Pág.'s 9-10.

¹¹⁷*Op. cit.*, Pág.'s 9-10.

¹¹⁸v. Ac. do TJUE de 14.09.2014, Proc. C-7/13.

O litígio em causa envolveu o tratamento das transacções realizadas entre a sede americana no país não comunitário e a sua filial residente na Suécia e membro de um Grupo de IVA neste mesmo Estado-Membro, para efeitos do IVA.

Segundo este caso, *Skandia* adquiria serviços de tecnologias de informação de uma entidade terceira e disponibilizava os mesmos para a sua filial, imputando os custos da operação com a entidade terceira na esfera da sua filial na Suécia, a uma margem de 5%. Posteriormente, a mesma filial usava os mesmos serviços para serem prestados aos restantes membros do Grupo de IVA e fora dele.

Com efeito, os custos imputados pela sede americana à sua filial sueca eram desconsiderados para efeitos de IVA. Contudo, a Administração fiscal sueca tomou a posição segundo a qual tais serviços vindos da sede nos E.U.A. para a Suécia estariam sujeitos a este imposto na Suécia e por conseguinte, alvo de liquidação na filial. Não concordando, *Skandia* resolveu recorrer da liquidação e os tribunais suecos decidiram colocar duas questões prejudiciais ao TJUE, visando saber se as aquisições de serviços externos por uma casa-mãe para a sua filial são operações tributáveis, tendo em consideração que a última integra um Grupo de IVA e em segundo lugar, saber se a sucursal deverá ser considerada um sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro onde possui uma filial, com a consequência de o destinatário ser tributado por essas operações.

Segundo a apreciação do Advogado-Geral¹¹⁹ e em resposta à primeira questão prejudicial, “*o artigo 11.º (...) deve ser interpretado no sentido de que a sucursal de uma sociedade constituída em conformidade com a legislação de um país terceiro não pode, independentemente desta última, ser admitida num grupo formado por diversas sociedades consideradas como um único sujeito passivo de IVA, constituído no Estado-Membro no qual está situada*”, embora faça uma chamada de atenção para este tipo de operações económicas realizadas entre a casa-mãe e a sua filial que não relevam, de facto, para efeitos de IVA, ao contrário das prestações de serviços realizadas entre esta

¹¹⁹Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Melchior Wathelet, Proc. C-7/13.

última e os seus clientes e/ou membros ou não do Grupo de IVA, que já serão de considerar tributáveis¹²⁰.

Um dos seus principais argumentos para defender o *supra* mencionado está relacionado com o facto de uma sucursal de uma entidade não residente não poder fazer parte de um Grupo de IVA de forma independente da sua sede, chamando-se à colação a doutrina do Ac. *FCE Bank*¹²¹.

Quanto à segunda questão, o Advogado-Geral conclui que o art. 196.º da DIVA baseia a sua interpretação “no sentido de que, quando o estabelecimento principal de uma sociedade com sede num país terceiro é um prestador-sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro onde possui uma sucursal, é o destinatário dos serviços, a saber o Grupo de IVA do qual essa sucursal faz parte, que deve ser tributado pelas prestações em causa, em conformidade com o artigo 56.º da Directiva (do) IVA”¹²², em linha de concordância com os argumentos da Comissão e da *Skandia*, ao afirmar que deve ser feita uma interpretação teleológica do art. 196.º e nesse sentido, concluir que a *Skandia* deve ser considerada um sujeito passivo não estabelecido na Suécia e que o IVA é devido pelo Grupo de IVA, enquanto destinatário dos serviços referidos no art. 56.º¹²³.

Quanto à conclusão do TJUE¹²⁴, este foi peremptório e concluiu novamente que os Grupos de IVA são um sujeito passivo unitário para efeitos de IVA, tendo, contudo, restringido de forma inesperada e pouco perceptível, ao contrário do Advogado-Geral, o âmbito de aplicação do Ac. *FCE Bank*, relativamente à desconsideração para efeitos do IVA nas operações entre a sede e a sua sucursal, membro de um Grupo. Neste sentido, consolidou-se a recente ideia de que uma sucursal de uma entidade localizada num país não comunitário que integre um Grupo de IVA na UE, e que beneficie de quaisquer prestações de serviços realizadas pela sua sede, tais prestações serão consideradas como

¹²⁰ Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Melchior Wathelet, Proc. C-7/13, par.ºs 79 e 88, 1).

¹²¹ *Op. cit.*, par.ºs 48, 49, 50, 58, 62, 69, 76: Uma sucursal só poderá integrar um Grupo de IVA se, porventura, a sociedade-mãe da qual ela pertence o integrar também, sob pena de as prestações de serviços entre ambas não serem tributáveis, tal como acontece no cerne de um Grupo de IVA e tal conclusão conduziria a um resultado que não foi pretendido pelo legislador da UE; v. Ac. do TJUE de 14.09.2014, Proc. C-7/13, par.ºs 25-26; v. Ac. do TJUE de 23 de Março de 2006, Proc. C-210/04, par. 35.

¹²² *Op. cit.*, par. 87.

¹²³ *Op. cit.*, par.ºs 82-83.

¹²⁴ v. Ac. do TJUE de 14.09.2014, Proc. C-7/13, par.ºs 33-34.

prestadas a todo o Grupo de IVA e não à sucursal (considerando a sede como um sujeito passivo diferente da sucursal) e, conseqüentemente, existirá lugar a tributação em sede de IVA, sendo da responsabilidade do Grupo a prossecução da sua liquidação sobre as prestações de serviços a si dirigidas, segundo o mecanismo do *reverse charge*.

Quanto à doutrina do *Ac. FCE Bank*, esta mantém a sua aplicabilidade no que concerne às sucursais que se mantêm inscritas como sujeitos passivos individualmente considerados, cujas transacções entre si e as suas sedes são, por conseguinte, desconsideradas quanto à sua tributação na esfera do IVA, embora seja de ressaltar que o TJUE, neste preciso caso, deixou evidente que, se a sucursal integra, porventura, um Grupo de IVA e são prestadas a esta, enquanto membro do Grupo, diversos serviços através de uma entidade terceira, tais prestações consideram-se efectivamente prestadas a todo o agrupamento e não ao membro individualmente considerado.

Com segurança, podemos prever o impacto desta decisão no seio dos Grupos e das entidades transnacionais que possuem sucursais e Grupos de IVA em países da UE, principalmente ligadas ao ramo dos serviços financeiros. Com efeito, a desconsideração para efeitos de IVA que encontrávamos no *Ac. FCE Bank* e que pautou a organização em termos societários e fiscais de muitas entidades empresariais, nos dias de hoje, após esta decisão, perdeu expressão.

Parece efectivamente expectável que os verdadeiros efeitos práticos dependam da legislação de IVA de cada Estado-Membro que pretenda ou que já tenha adoptado o mesmo regime, bem como da conseqüente aplicação por parte das Autoridades Fiscais da interpretação do acórdão aqui tratado, devendo procurar mitigar quaisquer maiores implicações que este caso venha, porventura, a trazer para as suas esferas, tendo o exemplo do Reino Unido, que defende um regime mais abrangente, através do qual uma sucursal ou um estabelecimento estável integrante de um Grupo de IVA possa estender a sua participação a toda a entidade no seu conjunto.

IV. QUESTÕES ANTI-ABUSO

4.1 Comunicação da Comissão¹²⁵ e a Jurisprudência do TJUE

Após a nossa exposição sobre o funcionamento dos Grupos de IVA, é notória a tentação do regime que aqui nos propusemos analisar de se colocar numa posição contrária ao do princípio norteador do IVA.

Ora vejamos: Os Grupos de IVA caracterizam-se, como já referido, por serem um regime que, na opinião de alguns, derroga o normal funcionamento do IVA, embora seja maioritariamente facultativo no seio da UE. Tais factos tornam-se geradores de possíveis fontes de concorrência fiscal entre os Estados-Membros, o que acaba por se traduzir na formação de regimes legislativos nacionais muito divergentes, caracterizados por certas especificidades que cada Estado-Membro tem liberdade para adoptar ou não.

Neste sentido e porque este é também um regime que procura evitar situações de abuso, hoje são conhecidas determinadas orientações da Comissão Europeia, como a Comunicação referente ao art. 11.º da DIVA, através da qual a Comissão procurou dotar o presente regime de “*maior uniformidade e neutralidade na aplicação das normas em vigor*”¹²⁶

É assim prioritário manter sempre a génese da figura intacta, não sendo possível estabelecer um grupo para efeitos de IVA, negando a responsabilidade fiscal do mesmo, sendo esta uma consequência automática da sua criação, fazendo cessar a responsabilidade fiscal individual dos seus membros. A existência de apenas um número de IVA para todo o grupo pressupõe isso mesmo: no momento da emissão de uma factura relativa a transmissões de bens ou prestações de serviços desencadeadas por este, a factura emitida conterá esse número, e não o número da entidade empresarial em concreto, antes de se agregar ao grupo.

Outro ponto relevante para o correcto funcionamento do grupo diz respeito à necessidade de os seus requisitos e pressupostos se estenderem a todos os ramos de

¹²⁵v. Comunicação da Comissão ao Conselho...

¹²⁶Cfr. PALMA, Clotilde Celorico, OS GRUPOS..., Pág. 18.

actividade deste. Visto poder tratar-se de um grupo cujo âmbito material engloba várias actividades, segundo o regime dos Grupos de IVA, este não poderá deixar de incluir qualquer uma delas¹²⁷, sendo este um pressuposto requerido duplamente pelos operadores económicos e autoridades tributárias dos Estados-Membros e justificado pelo princípio da neutralidade, que manda atender a uma não exclusão de qualquer área económica.

No seguimento da opinião de Kenneth Vyncke¹²⁸, compreendemos o apelo feito à necessidade de se separarem duas realidades muito opostas, onde só uma dá origem a distorções e situações de abuso. É precisamente o caso da formação de um grupo de IVA com o intuito de recorrer a arranjos puramente artificiais para beneficiar de taxas de imposto mais reduzidas, como a canalização de serviços através de estabelecimentos estáveis pertencentes ao grupo, ao contrário da legítima adesão a este regime com os inerentes benefícios do próprio. Importa, perante a linha tão ténue que separa estas duas situações, atender ao objectivo de evitar o abuso da lei fiscal, em paralelo com as normas e princípios estipulados na DVA, sendo claro que nem todas as medidas restritivas são admissíveis do ponto de vista legal.

Excepcionam-se estas específicas hipóteses de modo a conseguir garantir-se um controlo permanente e justificado com algum grau de segurança quanto aos reais “autores das operações sujeitas a IVA”¹²⁹, devido ao facto de toda esta “ficção” poder despoletar sérias questões de abuso¹³⁰, como aquelas que iremos analisar de seguida, não podendo, por conseguinte, existir entidades empresariais a fazer parte de mais do que um grupo de IVA.

No que diz respeito ao Ac. *FCE Bank* já extensamente analisado, também este acórdão levanta algumas questões de abuso pertinentes, nomeadamente a possibilidade de desencadear situações de dupla não tributação¹³¹. Com efeito, uma total aplicação da doutrina presente neste acórdão poderá gerar situações de dupla não-tributação. Ora

¹²⁷ Excepto, como já referido, no caso de deter actividades no cerne de outros estabelecimentos estáveis localizados fora do seu Estado-Membro.

¹²⁸ Cfr. VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág.'s 257-258, par. 3.5.

¹²⁹ v. Ac. do TJUE de 22 de Maio de 2008, Proc. C-162/07, par. 20; v. Comunicação da Comissão ao Conselho..., par. 3.2.

¹³⁰ v. Comunicação da Comissão ao Conselho..., par. 3.5.3.

¹³¹ Cfr. LIPINSKA, Weronika, *VAT...*, Pág.'s 10-14.

vejamos: Se o Estado-Membro 1 adoptar o regime dos Grupos e aplicar a decisão plasmada neste acórdão e o Estado-Membro 2 não contiver na sua legislação o mesmo regime, poderemos estar perante uma situação de dupla não-tributação se o Grupo estiver localizado no Estado-Membro 1 mas os serviços forem prestados do Estado-Membro 2 para o Estado-Membro 1 e, verificando-se o mecanismo do *reverse charge*, teremos o Estado-Membro 2, onde se encontra a sucursal da entidade-membro de um Grupo de IVA no Estado-Membro 1 e a não tributação da operação na esfera do Grupo, e ainda um direito à dedução na esfera da sucursal¹³².

Mas a análise deste mesmo caso jurisprudencial identificou outros pontos importantes, como demonstra Kenneth Vyncke¹³³, através da construção de uma linha de negócio além-fronteiras mas orientada para evitar situações de abuso e garantir a conformidade com a DIVA.

Ao estarmos perante o mesmo sujeito passivo aos olhos de uma entidade-mãe residente e das suas sucursais não residentes, verificamos, à luz do caso *FCE Bank*, que as transacções entre ambas são consideradas como realizadas a título interno e como tal, fora do escopo do IVA.

Nesta forma aparentemente legítima de enquadrar as transacções em causa, o autor sugere a criação de uma união ampla de Grupos de IVA materializada na hipótese de um sujeito passivo (C) adquirir serviços de uma outra entidade (A) residente no mesmo Estado-Membro mas em vez de ser emitida uma factura em seu nome, a entidade prestadora envia-a para um sujeito passivo não residente (B) que possui um estabelecimento estável localizado no Estado-Membro de (C), estabelecimento este que forma um Grupo de IVA conjuntamente com a entidade (C).

Caso a entidade (A) tivesse submetido a factura directamente a (C), este haveria de ter de suportar o IVA inerente à prestação de serviços, ao contrário de (B), que ao direccioná-la para o seu estabelecimento estável, membro do Grupo de IVA, juntamente com (C), o IVA a suportar será na esfera de (B), o que será vantajoso se (C) não possuir

¹³²Exemplo que pressupõe que os serviços em causa não estão isentos: *Cfr.* LIPINSKA, Weronika, *VAT...*, Pág. 13, nota de rodapé 28.

¹³³*Cfr.* VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 's 258-260, par. 3.5.2.

um total direito à dedução e o IVA no Estado-Membro de (B) contiver uma taxa inferior. Na hipótese de a entidade (B) ter direito a deduzir o imposto liquidado ou se encontrar fora da UE, num país que não a sujeita a IVA, estamos perante uma estrutura legítima do ponto de vista legal e que previne situações de fraude e abuso na esfera do IVA¹³⁴.

Outra hipótese que nos faz crer que o Ac. FCE Bank em muito poderá ajudar a evitar situações de abuso perante o regime dos Grupos de IVA parece ser a possibilidade de se formar uma estrutura de negócio através da qual a entidade-mãe adquire serviços isentos de IVA fora da UE e que posteriormente os reencaminha para um estabelecimento estável residente num Estado-Membro do espaço comunitário e que faça parte de um Grupo de IVA.

Neste sentido, importa dar a conhecer o exemplo belga, que decidiu não tributar os serviços encomendados pela sede ou pelo estabelecimento estável residente fora da UE e adiante destinados a outro estabelecimento estável ou à sua sede na UE, desde que integrem um Grupo¹³⁵.

4.2 Preços de Transferência

Como já anteriormente mencionado, também os Grupos de IVA e o imposto em geral podem trazer à colação problemas de preços de transferência, nomeadamente quando as relações intra-grupo se deixam de pautar unicamente por razões económicas, financeiras e de organização e começam a conjugar motivações fiscais que regem as suas escolhas de política empresarial.

Um claro exemplo é a política de preços adoptada pela empresa plurissocietária. Segundo constata Alexandra Martins¹³⁶, uma das questões com que o regime de preços de transferência mais se tem debatido diz respeito à fixação artificial dos preços, desencadeada por uma *“manipulação da política de preços nas relações intra-grupo, que permita conduzir à fixação de preços artificiais, distintos daqueles normalmente*

¹³⁴ Cfr. VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 258, par. 3.5.2, notas de rodapé 67 e 68; Cfr. LIPINSKA, Weronika, *VAT...*, Pág.'s 13-14.

¹³⁵ Cfr. VYNCKE, Kenneth, *VAT...*, Pág. 260, par. 3.5.2.

¹³⁶ Cfr. MARTINS, Alexandra, *O Regime...*, Pág.'s 20-21.

*praticados entre partes independentes, com a finalidade última (...)*¹³⁷, como bem evidencia António Lobo Xavier, de estruturar “*uma melhor eficiência fiscal do conjunto*”¹³⁸.

Desde Agosto de 2006, com a aprovação da Directiva de Racionalização¹³⁹ que passou a estar tipificado “*um regime facultativo de preços de transferência, para efeitos de IVA, mediante o qual os Estados-Membros podem substituir o valor da contraprestação acordada entre as partes (critério subjectivo), pelo valor normal dos bens ou serviços (critério objectivo)*”¹⁴⁰, presente no art. 16.º, n.º 4, alíneas a), b) e c) e no n.º 10 do CIVA desde 2012, com um espectro claramente mais abrangente, embora ainda não possua dimensão equivalente à dos impostos sobre o rendimento.

Sem preocupações de exaustividade por não ser este o cerne da nossa dissertação, releva concluir sobre este ponto, referindo que esta temática é, actualmente, uma efectiva preocupação dos Estados na sua generalidade, estando a ser massivamente desenvolvidas diversas formas de prevenir que os Grupos empresariais se formem com o intuito de beneficiarem de “*níveis de tributação inferiores aos que resultariam do funcionamento incondicionado das regras de mercado*”¹⁴¹ e no que diz respeito ao IVA, a situação é idêntica.

Quando a neutralidade é colocada em causa e estamos perante o regime dos Grupos e este se pauta por operações entre partes associadas cujo direito à dedução apenas será exercido por uma(s), tendo as restantes entidades a possibilidade de o exercer de forma parcialmente, ou estando ainda sujeitas ao regime de isenção sem qualquer direito à dedução, o Estado tenderá a sair prejudicado quando se manipula um acréscimo do montante do IVA recuperado, visto o sujeito passivo deter a possibilidade de realizar “*operações que conferem o direito à dedução, em simultâneo com operações que não conferem tal direito*”¹⁴², cujo imposto “*incorrido com a aquisição de recursos comuns*

¹³⁷ Cfr. MARTINS, Alexandra, *O Regime...*, Pág. 20.

¹³⁸ Cfr. XAVIER, António Lobo, *Preços de Transferência no Sector Financeiro*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 398, Abr-Jun 2000, Lisboa, Pág. 74.

¹³⁹ Directiva 2006/69/CE, do Conselho, de 24 de Julho de 2006, JO L 221, de 12.08.2006, que alterou a Directiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança de IVA e a lutar contra a fraude ou evasão fiscais.

¹⁴⁰ Cfr. MARTINS, Alexandra, *O Regime...*, Pág. 114.

¹⁴¹ *Op. cit.*, Pág. 26.

¹⁴² Cfr. MARTINS, Alexandra, *O Regime...*, Pág. 159.

às diversas actividades só será recuperável relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações”¹⁴³.

Através destes mecanismos de protecção da lei tributária procura dar-se primazia à substância económica no momento da constituição do regime dos Grupos de IVA, devendo ser prosseguidas razões comerciais objectivas.

¹⁴³*Op. cit.*, Pág.’s 159-160; Art. 173.º, n.º 1, par. 1 da Sexta Directiva: “No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efectuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.”; v. Ac. do TJUE de 6 de Setembro de 2012, Proc. C-496/11, par.’s 46 e 49.

V. CONCLUSÃO

Ao longo de toda a presente dissertação, ambicionámos responder à questão de partida “Para onde vão os Grupos de IVA na UE?”, enquanto cerne de toda a análise, sem no entanto esgotar tudo o que haveria para referir, por ser de nossa consciência que muito mais poderia ser investigado e esclarecido ao longo de todas estas páginas.

Das considerações tecidas no que concerne ao regime geral dos Grupos de IVA, podemos, em termos gerais, destacar que a evolução do seu regime jurídico-fiscal muito deve à jurisprudência do TJUE e à interpretação que este faz dos seus trâmites legais.

Caberá, em primeiro lugar, reflectir quanto às questões mais paradigmáticas de implementação dos Grupos de IVA a que aqui procurámos fazer menção. Atendendo ao papel dos vários tipos de Grupos de IVA que identificámos e que variam muito de Estado-Membro para Estado-Membro, importa referir que, pese embora todos se destaquem por concretas especificidades, com maior ou menor liberdade de adequação aos vários sectores de actividade, mais dirigido para o *Organschaft* alemão ou menos orientado para esta tipologia clássica, entre outras restrições e mais-valias, é defensável a adopção dos Grupos de IVA para todos aqueles que ainda não procederam à sua implementação ou para todos aqueles que logrem alterar o modelo que adoptaram inicialmente, tornando-o mais abrangente com o propósito de fomentar a competitividade e atracção de investimento, numa variante mais “*intermédia ou mitigada*”¹⁴⁴ que consiga agregar todas as vantagens já aludidas, “*sem afectar os princípios fundamentais de funcionamento*”¹⁴⁵ do IVA.

No que concerne a uma análise comparativa, sabemos hoje que as principais tendências de adopção do instituto tributário dos Grupos de IVA reúnem consenso na maioria dos países da UE. Excluindo o caso português, apenas restam a Bulgária, Croácia, Eslovénia, Grécia, Lituânia, Luxemburgo e Malta, como países que não aderiram aos Grupos de IVA.

¹⁴⁴Cfr. MARTINS, Alexandra, *Grupos...*, Pág. 140.

¹⁴⁵*Op. cit.*, Pág. 140.

Por sua vez, devido às inegáveis dificuldades de introdução, bem como todo o posterior desconhecimento de outros factores que inevitavelmente estão ligados a este fenómeno tributário, como a requerida capacidade de resposta e de adaptação aos grupos societários e às suas inquietações por parte das Administrações Tributárias, acrescidas de outras dificuldades de conceptualização e de aplicação prática, hoje entendemos melhor a não introdução deste regime em Portugal nos anos 70, com a introdução da Sexta Directiva.

Actualmente, a descrença e a inibição quanto a este regime permanecem notoriamente enraizadas no nosso sistema tributário vigente, constatação esta que abolimos por completo e que carece de ser prontamente alterada. As vantagens são forçosamente superiores a todos e quaisquer obstáculos e com esta separação face à maioria dos países da UE, Portugal perde competitividade e capacidade para atrair investimento a médio e longo prazo, exteriorizando uma postura de repulsa em adoptar mecanismos e procedimentos que captem o interesse de grandes grupos económicos e que não encontram no nosso país os devidos incentivos fiscais na esfera do IVA para aqui se estabelecerem.

Neste sentido, somos levados a concluir que será indispensável disponibilizar aos agentes económicos as figuras legais que se demonstrem aptas a dar resposta às necessidades das estruturas societárias actuais, apelando-se aqui a uma revisão do quadro legal do IVA vigente no nosso país, com a possível implementação de um modelo de Grupos de IVA baseado na consolidação de pagamentos ou de compensação de saldos de IVA, sem prejuízo de, futuramente, avançar para uma modalidade mais evoluída na senda do modelo do *Organschaft*, com a possibilidade de serem apresentadas declarações fiscais unificadas.

Através da implementação dos Grupos de IVA, Portugal e todos os restantes países que ainda não procederam nesse sentido, principalmente no seio da UE, acabarão por beneficiar efectivamente de um sistema de IVA mais global e amigo dos contribuintes, actuando para consolidar a harmonização das legislações relativas a este imposto, o que frui resultados desde logo na diminuição das tentativas de fraude, visto o IVA ser o

“*imposto a cujo pagamento mais se foge na UE*”¹⁴⁶, bem como no tratamento deste tributo mais flexível, simples e menos oneroso e tudo graças à complementaridade que se verifica entre os membros do Grupo.

Em suma, concluímos com base na doutrina e jurisprudência mais actualizadas a presente dissertação, corroborando totalmente a defesa do regime dos Grupos de IVA, por ser uma das mais evoluídas e já testadas soluções que conferem margem às empresas e aos Estados que prosseguem o modelo plurifásico do IVA, para ultrapassarem a crise económica e financeira que ainda hoje vivemos e que tantas mudanças de mentalidade procura trazer ao de cima, devendo chegar a todos os países que possuam estruturas organizativas e capacidade de resposta e de actuação administrativa, de modo a garantir uma maior neutralidade e competitividade fiscais, alicerces de um mercado único que funcione na sua plenitude e segundo os princípios basilares, garantindo alguma uniformidade nas legislações e no combate às práticas abusivas.

Uma cultura de grupo evidencia coesão, crescimento e diversidade e os Grupos de IVA, com a sua enraizada natureza e vantajoso fim, não são distintos.

¹⁴⁶Cfr. *Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz* [(COM (2010) 695 final)], (2011/C 318/14) de 29.10.2011, Pág. 88, ponto 3.2.

VI. BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Marta Machado, *O IVA nos Grupos*, in Cadernos IVA 2014, Almedina, 2014

AMAND, Christian:

- *VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The Internal Market is Leaking*, International VAT Monitor, IBFD, Julho/Agosto 2007, Páginas 237-249
- *Cross-Border Entities and EU VAT: A Contradictory Concept*, International VAT Monitor, IBFD, Janeiro/Fevereiro 2010, Páginas 20-24

ANTUNES, José A. Engrácia, *Os Grupos de Sociedades, Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária*, 2.^a edição, Almedina, Coimbra, 2002

Baker & McKenzie, *VAT around the world*, Indirect Tax Experts Meeting (ITEM), Março 2014, Milão, disponível *online*:
http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/ITEM%202014%20Milan/pn_item_vatearoundworld_v2_mar14.pdf

BASTO, José Guilherme Xavier:

- *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 164, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991, Páginas 142-143
- *O Que São os Grupos Autónomos*, in Estudos em memória de Teresa Lemos, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 202, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2007, Páginas 180-182

Comissão Europeia:

- *Comunicação ao Conselho e ao Parlamento Europeu referente ao artigo 11.º da Directiva e à faculdade de criação de Grupos de IVA* COM (2009) 325 final, Bruxelas, 2.7.2009

- *Livro Verde Sobre o Futuro do IVA – Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*, COM (2010) 695 final, Bruxelas, 1.12.2010
- *VAT: The European Commission calls for a harmonised application of the VAT grouping rules*, 2009

CUNHA, Paulo de Pitta e, *Notas sobre os Impostos de Transacções*, Gabinete de Estudos da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1963, Páginas 30-33

DUARTE, Rui Pinto, *Formas Jurídicas da Cooperação entre Empresas*, disponível online em:

http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/rpd_MA_7525.pdf

Deloitte:

- World Tax Advisor, *CJEU Advocate General opines overseas establishments can be included in VAT groups*, 23 de Maio de 2014, disponível online em: http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dtt_tax_worldtaxadvisor_140523.pdf
- World Tax Advisor, *CJEU rules on VAT grouping, branches and overseas head offices*, 26 de Setembro de 2014, disponível online em: http://newsletters.usdbriefs.com/2014/Tax/WTA/140926_2.html

ECONÓMICO, Diário:

- MEDEIROS, Miguel, *Organschaft – Para quando?*, Fevereiro de 2014, Página 18
- *Projecto BEPS: publicação de relatórios relativos a 7 acções*, Setembro de 2014, disponível online em: <http://economico.sapo.pt/noticias/nprint/202323>

EUROPEU, Comité Económico e Social, *Parecer sobre o Livro Verde sobre o futuro do IVA – Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*, [(COM (2010) 695 final)], (2011/C 318/14) de 29.10.2011)

Ernest Young:

- *EU VAT grouping provisions: an update, EY Tax Insights, 2012*, disponível *online em*:
<http://taxinsights.ey-vx.com/archive/archive-articles/eu-vat-grouping-provisions-update.aspx>

IBFD:

- Tax Research Platform, disponível *online em*: <http://online.ibfd.org/kbase/>
- IBFD International Tax Glossary, disponível *online em*:
http://books.google.pt/books?id=tLRtSvQjvqUC&pg=PA255&lpg=PA255&dq=joint+venture+ibfd&source=bl&ots=sxkOK0rzKn&sig=WuiMa9av6N_HWL_dWmh9XoPmIE8&hl=pt-PT&sa=X&ei=L-eFVPjtBtHkatj8gdgK&ved=0CE8Q6AEwBg#v=onepage&q=joint%20venture%20ibfd&f=false

Estatística, Instituto Nacional de, Destaque, Informação à Comunicação Social, *Grupos de Empresas em Portugal 2011*, Dezembro de 2013, disponível *online em*:
http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdestboui=210001007&DESTAQUESmodo=2

Kilhof, Sandra, World Finance, *New VAT ruling will cost businesses millions*, Setembro de 2014, disponível *online em*:
<http://www.worldfinance.com/wealth-management/tax/new-vat-ruling-will-cost-businesses-millions>

KPMG:

- eAlert, *Skandia America Corporation (C-7/13) – Judgment*, Pan-European implications, Setembro de 2014
- MARTINS, Alexandra, *Grupos de IVA*, 2011
- *Optimizing VAT and Transfer Pricing in a changing world*, disponível *online em*:
<http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/frontiers-in-tax/pages/optimizing-vat-and-transfer-pricing.aspx>

<http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/ema-tax-summit/Documents/optimizing-transfer-pricing-and-vat.pdf>

LIPINSKA, Weronika, *VAT Groups in European VAT: the Actual and Preferred Treatment*, LLM International and European Tax Law, Lund University School of Economics and Management, Spring 2013

MARTINS, Alexandra:

- *Grupos de IVA*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, Número 2, Verão, Páginas 130-164
- *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Cadernos IDEFF, N.º 10, Almedina, 2009

NOGUEIRA, João Félix, *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra Editora, 2010, Páginas 208-209

PALMA, Clotilde Celorico:

- *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 2.^a edição, Almedina, Coimbra, 2005
- *A Comunicação da Comissão sobre a faculdade de criação de grupos de IVA*, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 3, 2009
- *A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA*, in *Gabinete de Estudos da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, 2012
- *OS GRUPOS - UMA PERSPECTIVA CRÍTICA E MULTIDISCIPLINAR - Os Grupos de IVA*, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, 2012

OCDE:

- *Centre for Tax Policy and Administration*, disponível online em: <http://www.oecd.org/ctp/>

- *BEPS - Frequently Asked Questions*, disponível online em:
<http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>

PwC:

- *Landmark ECJ judgment in cross-border VAT Grouping Case*, VAT News / Issue Number 19, 2014
- *Study to Increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services, Final Report to the European Commission*, 2006, Páginas 189-195, disponível online em:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/financial_services_study_mainreport_en.pdf
- *Flash Fiscal, Erosão da Base Tributável e Transferência de Resultados*, Março 2013, disponível online em:
http://www.pwc.pt/pt/pwcinformisico/flash/precos_transferencia/imagens/pwc_flashfiscal_erosaobasetributaveltransferenciaresultados_08-03-2013.pdf

PwC – Germany, Tax and Legal Blog, disponível online em:
<http://blogs.pwc.de/german-tax-and-legal-news/>

- *VAT group parent must hold shares*, Andrew Miles, 31 March 2011, disponível online em:
<http://blogs.pwc.de/german-tax-and-legal-news/2011/03/31/vat-group-parent-must-hold-shares/>
- *Organisational integration of VAT group must be enforceable by parent*, Andrew Miles, 26 October 2011, disponível online em:
<http://blogs.pwc.de/german-tax-and-legal-news/2011/10/26/organisational-integration-of-vat-group-must-be-enforceable-by-parent/>
- *Organisational integration for VAT groups newly defined*, Andrew Miles, 12 March 2013, disponível online em:
<http://blogs.pwc.de/german-tax-and-legal-news/2013/03/12/organisational-integration-for-vat-groups-newly-defined/>
- *Non-business entity may be member of VAT group*, Andrew Miles, 9 April 2013, disponível online em:
<http://blogs.pwc.de/german-tax-and-legal-news/2013/04/09/non-business-entity-may-be-member-of-vat-group/>

- *Partnerships to join VAT groups?*, Andrew Miles, 5 March 2014, disponível online em:
<http://blogs.pwc.de/german-tax-and-legal-news/2014/03/05/partnerships-to-join-vat-groups/>
- *Organisational integration of a VAT group*, Andrew Miles, 7 May 2014, disponível online em:
<http://blogs.pwc.de/german-tax-and-legal-news/2014/05/07/organisational-integration-of-a-vat-group/>

SANTIAGO, Buno, *O Futuro da Tributação Directa dos grupos de Sociedades na União Europeia – (Análise de algumas questões levantadas pelas soluções compreensivas ou globais avançadas na Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social de 23 de Outubro de 2011)*, Instituto Superior de Gestão, Setembro de 2003, disponível online em:
<http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/343.pdf>

SANTOS, J. ALBANO, *Os Sistemas Fiscais: Análise Normativa*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 388, Centro de Estudos Fiscais, 1997, páginas 23 e 24

SOARES, Claudia Dias, *The Territorial Scope of VAT Grouping Schemes in the Financial Sector*, INTERTAX, Volume 42, Issue 8&9, 2014, Kluwer Law International BV, The Netherlands

VYNCKE, Kenneth:

- *Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium*, *International VAT Monitor, IBFD*, Setembro/Outubro 2006
- *VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations*, *International VAT Monitor, IBFD*, Julho/Agosto 2007