

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
FACULDADE DE DIREITO

“CCCTB: Um instrumento anti-abuso”



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

*Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa para
obtenção do grau de Mestre por Ana Rita Coimbra de Oliveira sob orientação do
Professor Doutor João Sérgio Ribeiro*

Mestrado em Direito Fiscal orientado para a Profissionalização

Lisboa

14 de setembro de 2016

“CCCTB: Um instrumento anti-abuso”

Índice

Abreviaturas.....	4
Parte I.....	8
1. Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades	8
1.1 – Enquadramento e Evolução.....	8
1.2 – A “Diretiva”	12
1.2.1 – A <i>Proposta</i> de 2011	12
Parte II.....	17
2 - O relançamento da <i>MCCCIS</i> em 2015	17
2.1 – A <i>MCCCIS</i> como um instrumento anti-abuso.....	19
2.1.1 - Sociedades Híbridas	22
2.1.2 – <i>CFC</i>	23
2.1.3 – Subcapitalização	24
2.1.4 - Preços de Transferência	24
2.1.5 – <i>EE</i>	25
2.1.6 – Transparência	26
2.1.6.1 – Consequências.....	26
2.1.7 – Aspectos negativos	27
2.1.8 - Conclusão.....	28
Conclusões	29
Referências bibliográficas.....	32

Abreviaturas

AT – Autoridades Tributárias

BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*

CCCTB – *Common Consolidated Corporate Tax Base*

CDT – Convenção para Evitar a Dupla Tributação

CECA – Comunidade Europeia do Carvão e do Aço

CFC - *Controlled Foreign Company*

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

EM – Estado-Membro

EU – *European Union*

MCCCIS – Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development

Op. Cit. – *Opus citatum*

p. – Página

pp. – Páginas

PE – Parlamento Europeu

PME – Pequenas e Médias Empresas

ss. - Seguintes

UE – União Europeia

TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

Introdução

A presente dissertação pretende a análise em específico da Proposta de Diretiva sobre uma Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades enquanto instrumento anti-abuso.

Primeiro que tudo cumpre salientar que a opção pela denominação em inglês da Proposta de Diretiva no título da dissertação se deve ao facto de assim ser mais perceptível no contexto atual e globalizado em que vivemos.

Partindo da seguinte premissa: *“A Europa sofreu, nos últimos anos, a pior crise económica e financeira desde a Segunda Guerra Mundial. As instituições europeias e os governos nacionais viram-se obrigados a adotar medidas sem precedentes para estabilizar as economias dos Estados-Membros, consolidar as finanças públicas e evitar que se perdessem os resultados de décadas de integração europeia. Conseguiu evitar-se o pior. O mercado interno e a integridade da área do euro foram preservados. De forma lenta mas segura, o crescimento e a confiança estão a regressar à Europa.”*¹

É com base nas palavras de Jean Claude Juncker que começamos a análise do tema em questão, tendo em conta que a UE está a passar por um momento crucial de definição do que vai ser o seu espaço comum no futuro.

Desde a constituição da CECA, a UE tem como principal objetivo a plena integração europeia.

Neste contexto, foram várias as medidas tomadas ao longo dos anos no sentido de integrar, uniformizar e harmonizar² as diversas áreas.

No entanto, também foram muitos os momentos em que a integração foi posta em causa por parte dos EM quando viram áreas particulares da sua soberania serem-lhes retiradas.

¹ Juncker, Jean Claude in “*Guidelines*” 15 de julho de 2014.

² Todos os conceitos representam o mesmo e repetimo-los como reforço de que é esse o objetivo máximo da UE.

Atualmente, muito por consequência da crise de 2008, bem como da emergência de novos mercados dos denominados países de terceiro mundo, a UE sentiu que ou reforçava os laços entre os EM ou corria o risco de viver a maior crise estrutural desde a sua constituição.

Independentemente das discussões em torno da constituição de uma federação no espaço da UE, o que importa realmente é a convergência entre os EM no sentido de decisões comuns.

Existe uma certeza ainda que não inteiramente assumida por todos os EM, de que independentemente da área que se discuta uniformizar, essa uniformização tem de acontecer, e num processo mais célere do que o que têm sido os últimos 50 anos de avanços e recuos.

Assim, nesse sentido e como em tudo na vida, também o sistema fiscal se faz de mudanças contínuas com base no desenvolvimento da sociedade e das suas necessidades.

Entendemos nesta dissertação o Reino Unido como pertencente à União Europeia, tendo em conta que o processo de saída não se encontra finalizado.

Não pretendemos com esta dissertação uma análise exaustiva de todos os mecanismos anti-abuso que a MCCCIS pode despoletar, mas somente uma análise geral sobre as implicações reais em matéria de fiscalidade direta, e mais concretamente no combate à evasão fiscal, que uma Diretiva deste género proporciona.

No fundo, é um alerta para uma Diretiva que há muito vem sendo “construída” e que representa o futuro da fiscalidade direta e a atualidade de problemas que a UE atravessa.

Parte I

1. Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

1.1 – Enquadramento e Evolução

Na base do crescimento da UE e na implementação daquilo que se pretende que seja um mercado único encontra-se a uniformização fiscal.

Contudo, a tributação direta em concreto enfrenta vários obstáculos que impedem a sua uniformização fiscal ao contrário da tributação indireta que encontra nos dias de hoje uma harmonização na UE.

Em primeiro lugar, importa referir o artigo 113.º do TFUE que prevê a harmonização fiscal em sede de tributação indireta mas não faz o mesmo em relação à tributação direta.

Nesse sentido, e não menos relevante, sobressai o facto de os EM não quererem abdicar da sua soberania fiscal, ainda mais, visto que a implementação de uma moeda única deixou de ser um instrumento de condução da política financeira³.

Todavia, a discussão em torno da harmonização fiscal em matéria de tributação direta não é recente no seio das instituições da UE. O principal marco de avanço nesta matéria é o estudo feito pela Comissão Europeia (doravante Comissão) em 2001 intitulado “*Company Taxation in the Internal Market*”⁴, onde são apresentadas quatro alternativas para a determinação unitária do lucro das sociedades presentes em diferentes EM.

As quatro alternativas apresentadas foram as seguintes: (i) o *Imposto Europeu sobre Sociedades*; (ii) a *Tributação com base na Lei da Residência*; (iii) a *Base Comum Consolidada*; e (iv) uma *Base Fiscal Única Harmonizada e Obrigatória*⁵.

De forma breve, o *Imposto Europeu sobre Sociedades* é, como o próprio nome indica a criação de um imposto a nível europeu sobre as sociedades originando por isso a criação de

³ Nesse sentido, João Sérgio Ribeiro no artigo “Tributação das Sociedades com uma Base Comum Consolidada na União Europeia”, pp. 2 ss.

⁴ “Tributação das Empresas no Mercado Interno”.

⁵ Cfr. *Company Taxation in the Internal Market*, COM(2001) 582final, *op. cit.*, p. 373.

uma administração fiscal única na UE, que representaria a perda da soberania fiscal por parte dos EM e um passo direto no sentido da criação de uma federação europeia. Esta opção apresenta indubitavelmente muitos obstáculos na sua aplicação e não se enquadra atualmente no caminho que a UE adota nestas matérias.

A *Tributação com base na Lei da Residência* compreende a opção, por parte de cada sociedade e independentemente de estar presente em vários EM, de determinar o seu rendimento tributável apenas de acordo com o EM de residência da sociedade-mãe. Sendo posteriormente, e em caso disso, o lucro distribuído pelos EM onde a sociedade está presente e aplicando cada EM a sua taxa ao rendimento que lhe é distribuído. Independentemente desta alternativa simplificar o procedimento de determinação do rendimento por parte das sociedades, a verdade é que complica o trabalho das diferentes administrações fiscais e origina situações de diferentes tributações para realidades iguais no mesmo país.

Por outro lado, a *Base Comum Consolidada* estabelece a criação de uma base fiscal comum. Assim sendo, ao contrário da alternativa anterior não existiriam 28 sistemas fiscais diferentes, mas um único sistema comum de determinação da base de imposto, continuando a caber aos EM a aplicação da sua taxa interna ao rendimento que lhes é distribuído em razão da aplicação de uma fórmula de repartição do rendimento⁶.

A *Base Fiscal Única Harmonizada Obrigatória* é muito semelhante à *Base Comum Consolidada*, divergindo, no entanto, em dois pontos essenciais que se refletem na criação de um código fiscal único de tributação de todas as sociedades presentes na UE e na obrigatoriedade de aplicação para os EM e as sociedades.

Neste contexto, foram várias as situações ao longo dos anos que abordaram a questão da uniformização fiscal em matéria de tributação direta, nomeadamente, as comunicações da

⁶ Como referido por João Sérgio Ribeiro no artigo “Tributação das Sociedades com uma Base Comum Consolidada na União Europeia”, pp. 8 ss.

Comissão em 2003⁷, 2006⁸ e 2007⁹ que defendiam a aplicação do método da *Base Comum Consolidada* acima referido.

Adicionalmente, refere-se que desde 2005, que os países da UE têm vindo a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade e as Normas Internacionais de Relato Financeiro e aplicam essas regras para a consolidação das contas das sociedades-mãe cotadas na bolsa e que tenham sede na UE, o que representa uma grande vantagem na implementação de uma MCCCIS.

No decorrer do ano de 2010 a Ernst & Young elaborou um estudo em que refere que um dos principais contributos da MCCCIS é o sucesso do mercado interno, promovendo o crescimento e o emprego, reforçando a competitividade das sociedades da UE em conformidade com a Estratégia de Lisboa¹⁰. Além disso, afirmou ainda, que a UE se podia tornar num mercado mais atraente para o investimento intraeuropeu e estrangeiro.

Como forma de combater a descrença de aplicação de uma harmonização fiscal em sede de tributação direta e seguindo o que tem sido o pensamento político da UE nesse sentido, nomeadamente com o Ato para o Mercado Único, a Análise Anual do Crescimento, o Pacto para o Euro e principalmente no contexto da Estratégia Europa 2020¹¹ foi apresentada uma Proposta de Diretiva da Comissão relativa a uma MCCCIS em 2011, doravante designada *Proposta*.

⁷ Cfr. Communication from the Commission..., COM(2003) 726final, *op.cit.*

⁸ Cfr. Communication from the Commission, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – Implementing the Community Programme for improved growth and employment and the enhanced competitiveness of EU business: Further Progress during 2006 and next steps toward a proposal on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM (2007) 223final, de 2 de Maio de 2007.

⁹ Cfr. Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTBWG) - CCCBT: possible elements of a technical outline, de 26 de Julho de 2007, disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTB_WP057_en.pdf.

¹⁰ Em 2000, no Conselho Europeu de Lisboa, foi definida uma estratégia para a UE que teve como objetivo tornar a Europa na economia do conhecimento mais competitiva e dinâmica do mundo, capaz de gerar um crescimento económico sustentável com mais e melhores empregos e maior coesão social.

¹¹ Cfr. Comunicação da Comissão – Europa 2020, “Estratégia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo”:

“A Europa 2020 é a estratégia de crescimento da UE para a próxima década. Num mundo em mutação, pretendemos que a UE se torne uma economia inteligente, sustentável e inclusiva. Estas três prioridades, que se reforçam mutuamente, deverão ajudar a UE e os Estados-Membros a atingir níveis elevados de emprego, de produtividade e de coesão social.” pp 5 e ss.

Cumprе salientar que a aplicação de uma Diretiva de MCCCIS cumpre o princípio de subsidiariedade presente no artigo 115.º do TFUE¹².

¹² Cfr. Comissão: Questions and Answers on the CCCTB re-launch, 17 June 2015.

1.2 – A “Diretiva”

1.2.1 – A *Proposta* de 2011

No seguimento do descrito acima, foi o método da Base Comum Consolidada que esteve na génese da formulação da *Proposta*.

A *Proposta* é o resultado de anos de discussão sobre o tema da harmonização fiscal e no fundo uma resposta às prioridades fixadas em 2010 na comunicação da Comissão intitulada Europa 2020 já referida anteriormente.

No essencial a *Proposta* responde a um conjunto de problemas que afetam o mercado da UE e que prejudicam o seu desenvolvimento e capacidade num mercado global altamente competitivo.

A Comissão considera que atualmente as PME não possuem os meios necessários para ultrapassar as ineficiências do mercado e entende que as CDT`s não apresentam uma solução eficaz. Ora, com efeito a legislação existente em matéria de tributação das sociedades tem em conta apenas um pequeno número de problemas muito específicos¹³.

Neste contexto, a harmonização fiscal atualmente em vigor em matéria de tributação direta abrange essencialmente o regime de tributação dos dividendos distribuídos entre sociedades-mães e afiliadas¹⁴, enquadramento fiscal das fusões, cisões, troca de ativos e permuta de ações¹⁵ e o regime fiscal aplicável ao pagamento de juros e royalties entre sociedades associadas¹⁶.

No fundo, o objetivo da *Proposta* é reduzir significativamente os encargos administrativos, custos de conformidade e incertezas jurídicas que as sociedades enfrentam nos dias de hoje na UE.

¹³ Cfr. Preâmbulo da *Proposta*.

¹⁴ Diretiva 2011/96/UE.

¹⁵ Diretiva 2009/133/CE.

¹⁶ Diretiva 2003/49/CE.

As sociedades que operam na UE referente ao ano de 2011 têm de lidar com 27¹⁷ administrações fiscais diferentes e 27 normas distintas de cálculo da matéria coletável o que resulta em sistemas muito complexos para determinar a tributação das transações intragrupo (exemplo dos preços de transferência) e a impossibilidade de compensar os prejuízos sofridos num EM e os lucros obtidos noutra¹⁸.

Neste contexto, o que a Comissão pretende com a apresentação da *Proposta* é um conjunto único de regras para as sociedades apurarem a sua matéria coletável e a possibilidade de preencherem uma declaração fiscal única e consolidada perante uma só administração fiscal tendo em conta a atividade da sociedade em todo o território da UE.

Importa pois referir que a *Proposta* se enquadra como uma base comum de apuramento da matéria coletável consolidada.

A alínea 11) do artigo 4.º da *Proposta* define como matéria coletável consolidada “o resultado da soma das matérias coletáveis de todos os membros do grupo”.

A matéria coletável será calculada de modo igual ao previsto na contabilidade nacional e no direito interno, nesse sentido, resultado líquido do exercício mais as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado, menos as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado tendo em atenção as possíveis correções fiscais.

Assim, em caso de ser obtido lucro tributável e deduzidos os prejuízos fiscais dedutíveis, teremos a matéria coletável. Podem, neste sentido, serem compensadas as perdas dentro do mesmo grupo, independentemente de estar presente em diferentes EM.

A esta matéria coletável é atribuída uma taxa de repartição do rendimento que abordaremos mais à frente.

Nesse sentido, uma vez determinada a matéria coletável da sociedade em causa, cada EM poderá tributar a parte que lhe corresponder aplicando a sua taxa de imposto. Salienta-se

¹⁷ A Croácia adere à União Europeia em 2013.

¹⁸ De acordo com o comunicado de imprensa da Comissão de 16 de março de 2011; http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-319_pt.htm.

portanto que apesar do apuramento da matéria coletável seguir regras comuns, a taxa aplicada é a que cada EM entender de acordo com a sua legislação nacional.

Entende a Comissão que a aplicação de uma matéria coletável comum acaba com as situações de “sobretributação” e de dupla tributação que a interação entre sistemas nacionais dos vários EM origina.

Essa mesma interação provoca na esfera das sociedades encargos administrativos pesados e elevados custos de cumprimento das obrigações fiscais.

Neste sentido, a *Proposta* torna-se assim uma iniciativa importante para a supressão dos obstáculos à realização do mercado único, sendo vista como uma iniciativa que favorece o crescimento e que deve centrar-se no incentivo à criação e ao crescimento do emprego.

Os principais desafios encontrados na formulação da *Proposta* estavam relacionados com a forma de determinação do lucro global a distribuir pelos vários Estados, a fórmula de repartição do rendimento e, por fim, a conexão entre o sujeito passivo¹⁹ e o ordenamento jurídico que iria tributar uma parcela do seu rendimento global.

Nesse sentido, ficou decidido um sistema de tributação das sociedades único e optativo²⁰.

Relativamente à fórmula de repartição, sabemos que a mesma consiste nas vendas, salários, número de empregados e os ativos de acordo com o artigo 86.º da *Proposta*²¹.

No que concerne à conexão entre o sujeito passivo e o ordenamento jurídico que tributa parte do seu rendimento havia uma área já amplamente definida e consensual relacionada com o conceito de EE²². No entanto, em relação ao conceito de sociedade subsidiária não era uniforme o entendimento, e por isso, entendeu-se na *Proposta* assentar na exigência de um

¹⁹ Neste sentido, sociedade que opere através de estabelecimento estável ou subsidiária.

²⁰ Cfr. Artigos 6.º e 9.º e ss da *Proposta*.

²¹

$$\text{Quota-parte A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Vendas}^A}{\text{Vendas}_{\text{Grupo}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Salários}^A}{\text{Salários}_{\text{Grupo}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{N.º Empregados}^A}{\text{N.º Empregados}_{\text{Grupo}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Activos}^A}{\text{Activos}_{\text{Grupo}}} \right) * \text{Mat. Colectável Consolid.}$$

²² Cfr. Artigo 5.º CMOCDE.

direito de propriedade superior a 75% do capital da sociedade e um direito a mais de 50% dos direitos de voto ou o direito a mais de 75% dos direitos de voto que permitam obter lucro.

Paralelamente aos primeiros desafios sentidos, a aplicação da *Proposta* reflete-se essencialmente na possibilidade de afastamento das regras de preços de transferência nas operações dentro do mesmo grupo e na aplicação das regras *CFC*²³.

No que respeita ao combate à evasão fiscal a *Proposta* é uma grande ajuda tendo em conta que existiria apenas uma regra geral anti-abuso²⁴.

A *Proposta* significa, por isso, um importante instrumento de combate à evasão fiscal visto que permite eliminar certas lacunas na tributação das sociedades e tornar essa mesma tributação mais transparente, evitando as situações de concorrência fiscal prejudicial.

No que diz respeito às sociedades que podem optar pela aplicação da *Proposta*, da análise geral que fazemos, podemos afirmar que as “sociedades-alvo” são as sociedades que estão presentes em diferentes EM, pois são estas que beneficiarão de uma redução dos custos de tempo e recursos consumidos em atividades como cálculo e retenção de impostos e contribuições, preenchimento de declarações, atendimento a fiscalizações bem como os gastos em planeamento tributário, pesquisas, entre outros. E ainda a possibilidade de consolidação de perdas e lucros no cálculo da matéria coletável, como referido acima.

No artigo 6.º da *Proposta* refere-se que estão abrangidas as sociedades com residência fiscal num EM, independentemente de se tratar de sociedades individuais ou grupos de sociedades, obedecendo estas últimas aos requisitos do artigo 54.º da *Proposta*.

Consideram-se ainda abrangidas as sociedades que mesmo não possuindo residência fiscal na UE, possuam um EE num EM podendo assim aplicar a *Proposta* em relação a esse EE.

A *Proposta* regula no artigo 105.º que, quando a comunicação de aderência tiver sido aceite, a sociedade “aplica o sistema previsto na presente diretiva durante cinco exercícios fiscais”

²³ Cfr. Comunicação da Comissão ao conselho, ao parlamento europeu e ao comité económico e social europeu “A aplicação de medidas antiabuso na área da tributação directa – na UE e em relação a países terceiros”, COM(2007) 785 final pp 7 ss. *Controlled Foreign Company* (Sociedade Estrangeira Controlada) - As regras *CFC* determinam o tratamento fiscal dos lucros de uma empresa estrangeira controlada por uma residente.

²⁴ Cfr. Artigo 80.º da *Proposta*.

e após o termo desse período inicial, a sociedade continua a “aplicar o sistema durante períodos consecutivos de três exercícios fiscais”.

No fundo, e tendo em conta tudo o que foi descrito acima, a Proposta visa a implementação de um verdadeiro mercado único ao nível da tributação direta na UE, bem como, a redução de custos de cumprimento através de uma base fiscal única independentemente do EM onde a sociedade opere, tornando assim o espaço da UE mais atraente para investimento estrangeiro.

No entanto, e como seria expectável numa União que se representava em 2011 por 27 EM diferentes não houve a unanimidade necessária para a *Proposta* avançar para uma Diretiva efetiva nos termos em que primeiramente havia sido redigida.

Neste contexto, a Comissão entendeu que a *Proposta* era muito ambiciosa e por isso decidiu encarar a implementação da *MCCCIS* passo a passo²⁵.

²⁵ Cfr. Comissão: Questions and Answers on the CCCTB re-launch, 17 June 2015.

Parte II

2 - O relançamento da *MCCCIS* em 2015

No contexto de relançamento da *MCCCIS*, a Comissão apresentou várias modificações relativamente à *Proposta* de 2011.

No entanto, o que estava na base da formulação da *Proposta* em 2011 continua a ser o mesmo. O que se pretende é um mercado único em matéria de tributação direta que permita mais facilmente o investimento estrangeiro, reduza os custos de cumprimentos fiscais e simplifique as regras dentro do mesmo grupo presente em vários EM da UE.

Contudo, a *Proposta* de 2011 revelou-se muito ambiciosa e teve de sofrer algumas alterações nos últimos quatro anos, não só para tornar mais fácil a sua aplicação mas também para se tornar mais exigente nos fins que visa atingir.

O passo mais importante terá sido a decisão por uma *MCCCIS* obrigatória, ao contrário do que tinha sido apresentado em 2011, pelo menos para as multinacionais.

Nesse sentido, e numa construção passo a passo a Comissão entendeu que numa primeira fase não haverá consolidação, e o foco será sim o acordo por parte de todos os EM de uma base comum de tributação²⁶.

Não concordamos com a opção pela não consolidação desde início, visto que é um dos pontos mais importantes e vantajosos para a aplicação da *MCCCIS*.

No fundo, a não aprovação imediata da consolidação significa que as sociedades não podem aproveitar os prejuízos gerados num EM para reduzir os lucros que estão sujeitos a tributação noutra EM.

Adicionalmente, a consolidação permite também o preenchimento de uma declaração fiscal única em relação a todo o grupo presente na UE perante uma única administração fiscal.

A Comissão propõe, então, como compensação pela não implementação numa primeira fase da consolidação, a “passagem” transfronteiriça dos prejuízos. Com este enquadramento em

²⁶ Cfr. Comissão: Questions and Answers on the CCCTB re-launch, 17 June 2015.

vista, a sociedade-mãe presente num EM pode ver reduzido o seu imposto a pagar através da dedução dos prejuízos da sua subsidiária presente noutra EM. No momento em que a sociedade subsidiária passe a ter lucro, o EM da sociedade-mãe recupera o imposto que sofreu reduções durante a fase de prejuízo da subsidiária.

No entanto, um dos pontos principais de viragem e afirmação no relançamento da *MCCCIS* foi a certeza por parte da Comissão de que estamos perante um verdadeiro e poderosíssimo instrumento anti-abuso.

2.1 – A MCCCIS como um instrumento anti-abuso

Entendemos que a MCCCIS é o principal instrumento anti-abuso na UE em matéria de tributação das sociedades, por várias e determinantes razões.

Em primeiro lugar, salientamos que as próprias noções de abuso, evasão, elisão, fraude, planeamento abusivo entre muitos outros conceitos assumem diferentes naturezas consoante o ordenamento jurídico onde se encontram.

Neste contexto, a noção de abuso tende a assumir 28 diferentes definições no espaço da UE o que representa um obstáculo à construção de um verdadeiro mercado único²⁷.

No entanto, assiste-se ultimamente a uma uniformização do TJUE em torno da noção de “abuso”, incluindo diferentes conceitos dentro de um só²⁸.

As primeiras referências à noção de “risco de evasão fiscal” aparecem no *ICI*²⁹, no entanto é *Cadbury-Schweppes*³⁰ que constitui uma referência na fiscalidade direta visto ser o primeiro acórdão onde é aplicada a noção de “abuso”.

Posteriormente a *Cadbury-Schweppes* são vários os acórdãos que de forma estável vêm afirmando os parâmetros em que o conceito de abuso deve ser encarado³¹.

Paralelamente à evolução do conceito de abuso na jurisprudência da União Europeia, surgiram várias questões relacionadas com o “confronto” entre os ordenamentos nacionais e o ordenamento comunitário, ainda mais visto que estamos perante uma área não harmonizada.

²⁷ Como referido anteriormente, um dos objetivos principais da aprovação da *MCCCIS* é a implementação de um mercado único em matéria de tributação direta na UE.

²⁸ Neste sentido, João Félix Pinto Nogueira em “Abuso de Direito em Fiscalidade Directa – A emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário”, pp 237 ss.

²⁹ Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de julho de 1998, *ICI*, C-264/96.

³⁰ Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de setembro de 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04.

³¹ Nomeadamente, acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de janeiro de 2008 *Lammers & Van Cleeff*, C-105/07; acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de junho de 2009, *Comissão vs Países Baixos*, C-521/07.

Nesse sentido, o TJUE sempre fundamentou a sua legitimidade de intervenção em matéria de fiscalidade direta, referindo que apesar de a fiscalidade direta constituir um domínio de competência exclusiva dos EM, os mesmos devem exercer a sua competência respeitando o direito comunitário³².

Contudo, é ainda evidente a diferente aplicação do conceito de abuso por parte dos EM designadamente em matéria de tributação direta visto que não existe legislação harmonizada na UE que permita a uniformização de um conceito a ser aplicado por todos os EM.

Entende-se que a diversidade linguística e conceptual é um forte obstáculo na construção de um mercado interno.

Uma sociedade que realize operações comerciais com mais do que um EM pode ver a mesma situação ser qualificada de abuso ou não (noções mais amplas e outras mais restritas)³³.

Este é por isso o ponto de partida para que se entenda a MCCCIS como o passo crucial para a uniformização da tributação direta na UE.

Cumpre salientar que o acima exposto, reflete-se nas iniciativas que a Comissão tem vindo a tomar nos últimos quatro anos desde a *Proposta* apresentada em 2011.

Tornou-se imperativo para as instituições da UE o combate à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo, e a necessidade de implementar medidas que acompanhassem a realidade fiscal que se vive atualmente no espaço europeu e que tem sido nociva para a construção de um mercado único e para o crescimento da economia através das atividades das sociedades.

Neste contexto, em 2014 são tomadas um conjunto de 23 novas iniciativas a serem aplicadas a partir do ano de 2015.

³² Nomeadamente, acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de fevereiro de 1995, *Schumacker*, C-279/93; acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94.

³³ Neste sentido, João Félix Pinto Nogueira em “Abuso de Direito em Fiscalidade Directa – A emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário”, pp 235.

É contudo importante referir que estas medidas também refletem o interesse e necessidade das instituições da UE de acompanhar as ações apresentadas no plano *BEPS*³⁴.

Enquadrado nessas iniciativas é apresentado em março de 2015 um *Pacote sobre a Transparência Fiscal*³⁵, em que o principal objetivo é a divulgação por parte de cada EM dos seus *Tax Rulings* (“Acordos de Confidencialidade”)³⁶.

Esta medida sem dúvida que promove a transparência no tratamento que cada EM dá a determinada sociedade e o aproveitamento fiscal abusivo por parte das sociedades na aplicação desses acordos.

É neste seguimento que o Acordo sobre a Troca Automática de Informações incluído na Diretiva da Cooperação Administrativa no âmbito dos impostos diretos³⁷ ganha ainda mais relevância e sentido de aplicação.

No âmbito do *Pacote sobre a Transparência Fiscal* é lançado posteriormente³⁸ um plano de ação que visa combater a evasão fiscal, assegurar receitas sustentáveis e reforçar o mercado único para as sociedades.

Nesse sentido, um dos objetivos do plano de ação é o relançamento da *Proposta* entendida que é, como um meio de combate à evasão fiscal.

Neste seguimento, os outros objetivos são: a garantia de tributação eficaz e o reforço da transparência no sistema fiscal europeu.

O plano de ação apresentado originou também a divulgação de uma lista de jurisdições fiscais de países terceiros não cooperantes.

³⁴ A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) apresentou, com o apoio político do G20, o *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan* (Plano de Ação *BEPS*), que visa o combate à erosão da base tributária e ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação.

³⁵ Cfr. Press Release Commission: Combatting corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency Package.

³⁶ Acordos feitos entre as sociedades/cidadãos e as administrações tributárias dos vários países.

³⁷ Diretiva 2011/16/UE.

³⁸ Em junho de 2015.

Poderíamos realçar muitas mais medidas tomadas e discutidas nas instituições da UE no sentido de combate à evasão fiscal, mas estas são sem dúvida as mais recentes e importantes para a nossa análise.

Face ao exposto, é notório o facto de que todas as medidas anteriormente assinaladas em cada um dos mecanismos apresentados estão “dentro” da *Proposta*. A *Proposta* consegue reunir as principais medidas apresentadas pela Comissão em vários dispositivos.

Senão vejamos:

Em primeiro lugar, no relançamento da *Proposta* é defendida a sua obrigatoriedade ao contrário do que tinha sido proposto em 2011. Este é sem dúvida o passo mais importante para que a *MCCCIS* se torne efetivamente um instrumento anti-abuso.

Neste contexto, a *Proposta* reflete as medidas já apresentadas no âmbito do plano *BEPS*, a implementação da *MCCCIS* é um excelente meio para que os EM introduzam nos seus sistemas fiscais essas mesmas medidas.

2.1.1 - Sociedades Híbridas

Nesse sentido, os esquemas de planeamento fiscal abusivo são marcados pela figura das sociedades híbridas³⁹, que no fundo manipulam as disparidades das diferentes jurisdições para alcançarem o melhor tratamento fiscal em cada uma delas.

O objetivo principal é obter a dupla não-tributação, ou o diferimento temporal do imposto.

A razão da origem das sociedades híbridas vem da convivência obrigatória entre sistemas de tributação diferentes impulsionados pelas operações plurilocalizadas das sociedades⁴⁰.

Tendo em conta que falamos de sistemas tributários diferentes, as suas leis fiscais também são muitas vezes necessariamente diferentes. No caso específico das sociedades híbridas,

³⁹ Cfr. OECD, BEPS Action 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements.

⁴⁰ Cfr. OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting.

estamos perante a qualificação da sociedade por opaca ou transparente⁴¹ consoante a classificação de cada Estado.

Essa classificação origina que as sociedades, aproveitando a diferente qualificação legal que têm em cada país distribuam os seus rendimentos para obterem uma dupla não-tributação, ou seja, para que nunca venham a ser tributados ou adiem essa tributação o mais possível⁴².

O facto de a MCCCIS apresentar uma CGAA⁴³ permite uma maior clareza e segurança jurídica aos contribuintes e AT, assegura a conformidade entre as disposições nacionais e as decisões do TJUE o que leva a que não existam disposições nacionais de cláusulas gerais anti-abuso menos rigorosas ou até mesmo inexistentes.

A MCCCIS permite ainda que ao existirem regras iguais para todos os EM, a qualificação das sociedades seja a mesma, acabando assim com a ideia das sociedades híbridas, pois todos os EM tratarão a mesma sociedade de igual forma.

Isto é no fundo dizer que não havendo duas qualificações para a mesma sociedade, não haverá necessariamente disparidades de tratamento e em última instância sociedades híbridas.

2.1.2 – CFC

A par das sociedades híbridas, outra matéria a ter em atenção com a implementação da MCCCIS são as *CFC*⁴⁴.

No fundo estas regras visam imputar ao acionista, independentemente da distribuição, os lucros obtidos por entidades subsidiárias residentes para efeitos fiscais em territórios com um

⁴¹ Entende-se por sociedade opaca aquela que é sujeita a tributação e sociedade transparente aquela em que apenas os sócios são tributados.

⁴² Nomeadamente isenções, conceito de Estabelecimento Estável e duplas-deduções.

⁴³ Cfr. “Artigo 80.º

Regra geral anti-abuso

As transações simuladas realizadas com o único objetivo de evitar a tributação não são consideradas para efeitos de cálculo da matéria coletável.

O primeiro parágrafo não é aplicável a atividades comerciais realizadas de boa-fé, podendo o contribuinte optar entre duas ou mais transações que têm o mesmo resultado comercial mas que produzem montantes tributáveis diferentes.”

⁴⁴ Cfr. OECD, BEPS Action 3: Strengthen CFC rules.

regime fiscal mais favorável, o que origina que a tributação ocorra no Estado da residência do acionista – o que se pretende é que os lucros sejam efetivamente tributados.

2.1.3 – Subcapitalização

A figura da subcapitalização consiste na desproporção acentuada entre o capital próprio de uma sociedade e o seu endividamento para com sociedades não residentes no país onde a sociedade é residente ou para outro EM da UE com os quais tenham relações especiais.

De acordo com o ordenamento português, não é aceite como custo a parte dos juros que proporcionalmente corresponda ao excesso da dívida sobre o dobro da participação do credor no capital da devedora de acordo com os requisitos acima referidos.

A norma foi criada como medida anti-abuso, para evitar esquemas de planeamento abusivo por partes das sociedades, tendo em conta que é muito mais vantajoso para um sócio não residente ser remunerado sob a forma de dividendos, devido à diferença das taxas de retenção⁴⁵.

Estas regras já existem em muitos dos EM da UE, o que a MCCCIS vem permitir é uma maior transparência em relação à verdadeira tributação que cada Estado pratica nas suas operações.

2.1.4 - Preços de Transferência

Os *tax rulings* acima mencionados encontram na MCCCIS a sua divulgação⁴⁶, no sentido que a implementação de regras comuns desvenda os acordos de confidencialidade que concedem ao contribuinte um tratamento fiscal preferencial, incluindo os acordos prévios em matéria de preços de transferência.

Os preços de transferência são sem dúvida outra das matérias de relevância na implementação de uma MCCCIS.

⁴⁵ Cfr. Margarida Teixeira Pinto do Couto: “ O Regime da Subcapitalização: sua Natureza, Âmbito e Condicionantes”, in Revisores Oficiais de Contas OUT/DEZ 2006.

⁴⁶ Cfr. OECD, BEPS Action 5: Counter harmful practices more effectively, taking into account transparency and substance.

O aproveitamento por parte das sociedades da questão dos intangíveis, transferência de riscos, excesso de capital e transações de elevado risco encontra na MCCCIS uma barreira.

As sociedades recorrem às matérias acima para desviarem lucros, alocarem prejuízos onde melhor lhes convém não refletindo assim a verdadeira realidade das operações.

No fundo e em paralelo com as ações correspondentes do *BEPS*⁴⁷ a MCCCIS permite que a cadeia de valor do grupo seja relevada e que as operações sejam alocadas onde efetivamente foram efetuadas.

Mais uma vez, estamos perante um reforço da transparência dentro das operações de um grupo de sociedades relacionadas evitando assim o aproveitamento desleal do regime dos preços de transferência.

Neste contexto, a aplicação da Ação 13 do *BEPS* que consiste em geral na criação de um “ficheiro” padronizado e transversal a todas as entidades do grupo contemplando a visão geral das políticas assumidas ao longo da cadeia das operações e a obrigatoriedade de um *Country-by-Country Report* que consiste na alocação global de rendimentos e impostos e à localização da atividade económica do grupo, encontra na MCCCIS um aliado para a garantia da efetiva alocação das operações desempenhas pelas sociedades pertencentes a um grupo.

2.1.5 – EE

No seguimento do acima exposto, a referência à figura do EE é indispensável quando falamos das particularidades de um instrumento anti-abuso.

A par do *BEPS*, a MCCCIS alcança o novo enquadramento que se pretende dar ao EE⁴⁸, no sentido de alargar o conceito e assim evitar que o EE seja artificialmente evitado pelos agentes económicos.

Numa perspetiva geral, o *BEPS*, pretende incluir a figura do comissionista no conceito de EE, integrar as atividades de natureza preparatória e auxiliar, fazer o cômputo temporal da

⁴⁷ Cfr. OECD, BEPS Action 8-9-10: Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation (Intangibles, Risk & Capital and High-risk transactions).

⁴⁸ Cfr. OECD, BEPS Action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status.

fragmentação dos contratos pelas entidades que recorrem a esta situação para assim evitar a sujeição ao conceito de EE.

Ora, como temos vindo a referir a MCCCIS consiste num conjunto de regras comuns a aplicar pelos EM às sociedades, onde está enquadrada uma CGAA e a transparência inerente na implementação de um regime com estas particularidades.

Nesse sentido, o alargamento do conceito de EE fica mais fácil de alcançar quando as operações reais das sociedades são efetivamente reveladas e localizadas combatendo assim mecanismos artificiais para evitar a tributação das operações.

2.1.6 – Transparência

No fundo, com uma base comum de tributação os EM poderão aplicar as mesmas regras e assim eliminar as lacunas e divergências entre os vários sistemas nacionais que normalmente as sociedades costumam usar para praticar planeamentos fiscais abusivos.

Na harmonização de regras comuns para o apuramento da matéria coletável das sociedades está o maior meio de combater o abuso fiscal.

Significa que não haverá o aproveitamento das diferentes medidas dos sistemas fiscais dos vários EM, pois, as medidas serão as mesmas.

Afastando assim as situações em que certas sociedades obtinham benefícios em determinados países com tributações mais baixas em detrimento de outras originando desigualdades fiscais dentro do mesmo EM para realidades iguais.

Nesse sentido, as taxas que cada país pratica ficarão expostas o que origina um sistema fiscal mais transparente.

Transparência é a palavra de ordem numa base comum tendo em conta que com regras iguais não haverá previsivelmente resultados diferentes o que reduz a concorrência fiscal prejudicial.

2.1.6.1 – Consequências

Na prática a Comissão pretende:

Impedir que as sociedades cobrem taxas de juros sobre dívida de sociedades de um grupo superiores às taxas comerciais normais;

evitar que os grupos atribuam certos lucros de, por exemplo, atividades de tesouraria, às filiais localizadas em países com baixa ou nenhuma tributação;

ou ainda que as sociedades obtenham uma dedução fiscal duas vezes para uma única perda comercial;

ter em atenção o crédito de imposto e a manipulação de isenções de modo a impedir a exploração de regras para a exoneração dos dividendos e vendas de participações sociais.

Para além de uma base comum, a posterior aplicação da consolidação promove a simplificação dos preços de transferência que hoje em dia são bastante complexos tornando-se prejudiciais no que respeita ao normal funcionamento da atividade de uma sociedade⁴⁹, tendo em conta os custos e burocracias que lhes estão associados.

O sistema de preços de transferência atualmente em vigor para as operações intragrupo, além de complexo, é particularmente dispendioso e gravoso para as empresas que operam na UE, podendo conduzir a litígios entre as administrações dos EM e, por conseguinte, à dupla tributação das sociedades.

No entanto, cumpre salientar que o mecanismo dos preços de transferência é também um dos principais veículos usados pelas sociedades para transferir lucros⁵⁰.

2.1.7 – aspetos negativos

No entanto, apesar de todas as vantagens que a MCCCIS acarreta e que mencionamos acima, entendemos que a não implementação da consolidação numa primeira fase vem por em risco muitas das vantagens pretendidas pela Comissão.

⁴⁹ As operações comerciais entre entidades relacionadas devem efetuar-se em condições idênticas às que seriam praticadas entre entidades independentes (i.e. em condições de mercado ou em linha com o princípio de plena concorrência).

⁵⁰ Cfr. Press Release: Questions and Answers on the Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU.

A MCCCIS só será um verdadeiro instrumento anti-abuso capaz de combater o planeamento fiscal abusivo, as sociedades híbridas, o aproveitamento de lacunas das jurisdições entre outros se efetivamente permitir a consolidação das sociedades pertencentes ao mesmo grupo.

Sem esse mecanismo não teremos uma verdadeira transparência nas operações das sociedades e mais uma vez não serão atingidos os objetivos pretendidos com a criação da MCCCIS.

Não se pode querer dar um passo e depois recuar dois, a MCCCIS só será verdadeiramente eficaz em matéria de abuso fiscal se efetivamente promover a consolidação entre as sociedades pertencentes ao mesmo grupo.

2.1.8 - Conclusão

De forma clara, a MCCCIS promove a transparência dos sistemas fiscais dos EM, elimina as lacunas legislativas dos sistemas nacionais combatendo assim o planeamento fiscal abusivo, revela sistemas fiscais mais favoráveis, as taxas que cada país verdadeiramente aplica, simplifica o regime dos preços de transferência e reduz a concorrência fiscal prejudicial.

Não existe, atualmente, no ordenamento comunitário nenhum mecanismo que reúna todas as vertentes que mencionamos acima.

A definição de instrumento vem efetivamente da capacidade que a MCCCIS tem de combater em todas as “frentes” o abuso fiscal.

Através da sua implementação uniformizam-se conceitos, medidas, fórmulas, exploram-se lacunas e obtêm-se meios comuns de aplicação.

O TJUE e os tribunais nacionais deixarão de estar em constante equilíbrio de forças, pois o caminho será o mesmo.

Acreditamos, que, a MCCCIS, independentemente dos problemas de aplicação que terá e os erros que ainda apresenta na sua formulação representa o futuro da fiscalidade direta na UE.

Conclusões

Tendo em conta o foco dado à temática da integração europeia na “Introdução” desta dissertação, é também por esse caminho que iniciaremos as nossas conclusões.

Não restam dúvidas que o principal objetivo de constituição do que hoje se entende por UE é a integração dos EM que dela fazem parte.

Foram vários os passos dados aos longos dos anos nesse sentido, ainda que uns tenham sido mais curtos que outros.

Nem sempre os EM se encontram de acordo na aprovação de certas medidas, principalmente aquelas que diminuam a sua soberania e capacidade interna de decisão.

No entanto, e dado o clima atual de forte pressão económica devido à crise que assolou a UE em 2008, bem como, o crescimento de novos mercados dos denominados países de terceiro mundo, a UE viu-se pressionada a tomar medidas, que salvaguardassem a sua continuidade como hoje a conhecemos.

Nesse sentido, a fiscalidade é sem dúvida uma área que está diretamente ligada com o que de mais antigo pertence à soberania de cada EM, e, por isso, tenha evoluído tão pouco e tão lentamente a sua harmonização no seio da UE.

Contudo, e dado o momento atual que os EM da UE estão a passar é necessário implementar medidas nessa área, em concreto no que diz respeito à fiscalidade direta.

Têm sido vários os estudos, propostas e ações no sentido de encontrar as medidas mais eficazes para uma harmonização em matéria de fiscalidade direta.

A *MCCCIS* é sem dúvida o culminar de anos de investigação e tentativas para a tão desejada harmonização.

Numa perspetiva geral, a aprovação de uma *MCCCIS* promove a implementação de um verdadeiro mercado único, a possibilidade de as sociedades deixarem de ter tantos custos associados às suas atividades em vários EM, e as burocracias que daí advêm.

Promove também o investimento estrangeiro e assim no seu todo contribui para fazer face aos principais problemas que a UE enfrenta atualmente.

Os problemas económicos são sem dúvida a principal preocupação dos EM, tendo em conta tudo o que provoca na vida dos cidadãos europeus e nas sociedades que na UE exercem as suas atividades.

Em consequência da crise de 2008 foram descobertos esquemas fiscais abusivos e buracos financeiros que eram completamente desconhecidos ao cidadão comum e até mesmo aos Estados.

Nesse sentido, vive-se hoje em dia um clima de justiça fiscal por parte dos cidadãos e EM como não há memória.

Principalmente nos EM do sul da Europa que não tinham como costume a desaprovação pública daqueles que “fugiam aos impostos”.

Existe uma crítica notória e pública a todos aqueles que praticam atos que lesem o erário público e os cidadãos de forma imediata.

É neste contexto que os EM, a UE e organizações como a OCDE procuram implementar medidas que visem uma maior fiscalização de práticas abusivas de planeamento fiscal, aproveitamento de lacunas na legislação de diferentes ordenamentos e transferência de lucros para regimes fiscais mais favoráveis.

O combate à evasão fiscal tornou-se numa bandeira que os EM e a UE assumiram, de, através de medidas anti-abuso evitar a fuga dos lucros gerados em cada EM.

Assim, pretendem também os EM arrecadar mais receita que é no fundo o seu maior objetivo, principalmente quando se encontram no meio de uma crise económica.

Através da implementação de uma *MCCIS* consegue-se uma uniformização do conceito de abuso fiscal e desse modo combater os principais mecanismos de fuga às obrigações fiscais por parte das sociedades.

Nesse sentido, a *MCCCIS* é o instrumento mais completo para o combate à evasão fiscal pois é na sua “base comum” que se encontram espelhadas todas as principais medidas anti-abuso dispersas por vários dispositivos.

Referências bibliográficas

Monografias

CÂMARA, Francisco de Sousa da, “As Operações de Reestruturação e a Cláusula Anti-Abuso prevista no Artigo 67.º/10 do CIRC”, *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, 2009.

Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, 22 de Julho de 2010.

COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua Compreensão*, Almedina 2004.

CRUZ, José Neves, *A concorrência fiscal prejudicial dos paraísos fiscais e o desenvolvimento da cooperação internacional em termos de troca de informação*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Coimbra Editora, 2014.

CUNHA, Paulo Olavo Cunha, *Direito das Sociedades Comerciais*, 5ª Edição, Almedina, 2012.

DOURADO, Ana Paula, - *Lições de Direito Fiscal Europeu - Tributação Directa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2000.

NABAIS, José Casalta, *Estudos Direito Fiscal Vol. 4, Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal*, Almedina, 2015.

NABAIS, José Casalta “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*”, Coimbra, Almedina, 1998.

NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu - Abuso de Direito em Fiscalidade Directa: A emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Coimbra Editora, 2009.

NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade: A Proporcionalidade como Critério Central da Compatibilidade de Normas Tributárias Internas com as Liberdades Fundamentais*, Coimbra Editora, 2010.

OLIVEIRA, Madalena Perestrelo de, *As Alterações ao Regime Geral das Instituições de Crédito: O Fim da Era do sigilo Bancário* in Revista de Concorrência e Regulação (C&R) II, n.º7/8, julho dezembro 2011, pp. 437-462.

RIBEIRO, João Sérgio, Artigo - *Tributação das Sociedades com uma Base Comum Consolidada na União Europeia*.

SANCHES, José Luís Saldanha Sanches, *Os limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006.

SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, UCE, 2009.

SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Almedina, 2010.

TERRA, J. M. Bem; WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, Second Edition, 2012

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2011

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.^a Edição, Almedina, 2011

Jurisprudência do TJUE

Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de janeiro de 2008 *Lammers & Van Cleeff*, C-105/07

Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de julho de 1998, *ICI*, C-264/96.

Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de junho de 2009, *Comissão vs Países Baixos*, C-521/07.

Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de setembro de 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04.

Documentos Oficiais

Comissão Europeia, *Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu - A aplicação de medidas antiabuso na área da*

tributação directa – na UE e em relação a países terceiros, Documento COM/2007/0785 final, de 10 de dezembro de 2007.

Comissão Europeia, Comunicação da Comissão – Europa 2020, “*Estratégia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo*” (COM/2010).

Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTBWG) - CCCTB: possible elements of a technical outline, 26 July 2007.

Commission: Questions and Answers on the CCCTB re-launch, 17 June 2015.

Communication from the Commission: Proposal for a Council Directive on Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), 2015.

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – Implementing the Community Programme for improved growth and employment and the enhanced competitiveness of EU business: Further Progress during 2006 and next steps toward a proposal on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM (2007) 223final, 2 May 2007.

Company Taxation in the Internal Market, COM (2001) 582final.

Fontes Digitais

COUTO, Margarida Teixeira Pinto do, “ *O Regime da Subcapitalização: sua Natureza, Âmbito e Condicionantes*”, in Revisores Oficiais de Contas OUT/DEZ 2006.

ERNST & YOUNG, Estudo sobre a implementação da MCCCIS, disponível em <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Tax-Policy-and-Controversy-Briefing--February-2011---European-Commission-and-the-CCCTB>.

ERNST & YOUNG, GAAR Rising: Mapping Tax Enforcement`s Evolution (Fevereiro 2013, disponível em [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/\\$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf).