COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

Bruxelas, 19.12.2006
COM(2006) 824 final

COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO CONSELHO, AO PARLAMENTO EUROPEU E AO COMITÉ ECONÓMICO E SOCIAL EUROPEU

O tratamento fiscal dos prejuízos num contexto transfronteiras

1. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS TRANSFRONTEIRAS E MERCADO INTERNO

1.1. Introdução

A presente comunicação surge no contexto da comunicação relativa à coordenação dos regimes de tributação directa dos Estados-Membros no mercado interno e fornece o exemplo de um sector em que essa coordenação poderia ser muito útil[1].

A Comissão comprometeu-se a melhorar a competitividade das empresas na União Europeia, que é dificultada, entre outras coisas, pela inexistência de uma dedução dos prejuízos transfronteiras[2]. Na sua comunicação de 2005 intitulada "A contribuição das políticas fiscal e aduaneira para a estratégia de Lisboa"[3], a resolução deste problema figurava entre as medidas específicas que poderiam ser tomadas a curto prazo para eliminar os obstáculos fiscais transfronteiras enfrentados pelas empresas da UE. Uma acção nesse sentido é particularmente oportuna tendo em conta a recente decisão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) no processo *Marks & Spencer*[4]. Não havendo a possibilidade de um desagravamento fiscal dos prejuízos transfronteiras, a dedução dos prejuízos limita-se geralmente ao montante dos lucros obtidos nos Estados-Membros onde o investimento foi realizado, o que falseia as decisões das empresas no mercado interno.

A presente comunicação[5] explica os princípios de base da dedução dos prejuízos transfronteiras e os problemas que lhe estão associados. Sugere as condições em que os Estados-Membros podem autorizar a dedução transfronteiras dos prejuízos sofridos:

- **dentro de uma mesma sociedade** (ou seja, os prejuízos incorridos por uma sucursal ou um estabelecimento estável da empresa noutro Estado-Membro), ou
- **dentro de um grupo de sociedades** (ou seja, os prejuízos incorridos por um membro do grupo noutro Estado-Membro).

1.2. O problema

Embora as sociedades esperem realizar lucros, podem incorrer em prejuízos. Praticamente todos os sistemas fiscais da UE tratam os lucros e as perdas de forma assimétrica: embora os lucros sejam tributados no exercício financeiro em que se realizam, a administração fiscal não reembolsa o valor correspondente aos prejuízos para efeitos fiscais no exercício em que estes se registam. Daí que seja necessário deduzir os prejuízos de outra base tributável positiva da mesma sociedade ou de um grupo de sociedades para evitar uma "tributação excessiva". Assim se evitam os inconvenientes de tesouraria resultantes do desfasamento da tomada em consideração dos prejuízos, isto é, o reporte dos prejuízos para um exercício futuro e a dedução a lucros futuros, por oposição a uma dedução imediata em relação a outra base

---

1 COM (2006) 823 final.
2 COM (2001) 582 final, "Para um mercado interno sem obstáculos fiscais", p. 12.
3 COM (2005) 532 final, p. 8.
4 Processo C-446/03 *Marks & Spencer* [2005], ainda não publicado.
5 O documento de trabalho dos serviços da Comissão SEC (2006)1690 contém uma série de anexos técnicos com explicações e ilustrações adicionais.

tributável positiva[6]. A dedução dos prejuízos transfronteiras impediria que estes permanecessem imobilizados em diferentes entidades.

Uma sociedade com várias sucursais no seu país, será em princípio automaticamente tributada pelos resultados líquidos realizados, ou seja, tanto os lucros como os prejuízos destas sucursais serão automática e imediatamente tidos em conta. Na maior parte dos restantes casos, a dedução dos prejuízos só é possível se for autorizada por uma disposição específica adoptada pelo Estado-Membro em causa:

	Dedução nacional dos prejuízos	**Dedução de prejuízos transfronteiras**
Numa sociedade ("estabelecimento estável")	Possível automaticamente	Possível na maioria dos casos
Num grupo de sociedades ("sociedade-mãe" e" filial")	Possível segundo regras específicas na maior parte dos Estados-Membros	Em princípio **impossível,** com raras excepções

1.3. O mercado interno e as suas consequências nas decisões das empresas

Os diferentes regimes aplicados pelos Estados-Membros aos prejuízos transfronteiras têm consequências no funcionamento do mercado interno. As questões ligadas à dedução dos prejuízos transfronteiras influenciam as decisões das empresas quanto à oportunidade e à forma de entrar num novo mercado. A inexistência (ou limitação) de dedução transfronteiras constitui um obstáculo à entrada noutros mercados, perpetuando assim uma segmentação artificial do mercado interno segundo as fronteiras nacionais.

Por conseguinte, as sociedades dos Estados-Membros maiores, que podem realizar economias de escala e de âmbito de actividades mais significativas no seu próprio mercado nacional, terão uma vantagem em relação aos concorrentes potenciais de Estados-Membros mais pequenos, ainda que estes se mostrem mais inovadores e eficientes. Em geral, as sociedades maiores desenvolvem um maior número de actividades em Estados-Membros diferentes do que as sociedades mais pequenas, pelo que poderão absorver mais facilmente as perdas. De igual modo, os Estados-Membros com importantes mercados nacionais possuem uma vantagem, dado ser mais provável que as sociedades tenham investido nesses mercados e possam, portanto, compensar os possíveis prejuízos de uma determinada actividade com a base tributável positiva de outras actividades. Esta questão reveste uma importância especial para as PME no que respeita aos prejuízos incorridos em fase de arranque e decorrentes de novos investimentos no estrangeiro. [7]Por conseguinte, a inexistência de dedução dos prejuízos transfronteiras ou o facto de esta só ser possível em casos limitados:

---

[6] No processo C-397/98 *Metallgesellschaft* [2001] Col., p. I-1727. O TJCE considerou que um prejuízo de tesouraria como o que se verifica quando não existe uma compensação imediata das perdas é por si só contrário ao direito comunitário.

[7] As dificuldades particulares encontradas pelas PME no âmbito da actividade económica transfronteiras (inexistência de dedução dos prejuízos transfronteiras e custos elevados associados ao cumprimento da legislação fiscal) são examinadas na comunicação da Comissão relativa a um eventual regime-piloto de tributação de acordo com as regras do Estado de residência (COM (2005) 702 final).

– favorece os investimentos nacionais e desincentiva os investimentos noutros Estados-Membros;
– favorece os investimentos transfronteiras nos Estados-Membros maiores;
– favorece as grandes sociedades em relação às PME quando se trata de investimentos transfronteiras, e
– influencia a escolha entre um estabelecimento estável e uma filial no momento de se decidir a forma de estabelecimento.

Estas distorções dão lugar a preços mais altos, tanto para as empresas como para os consumidores, com uma consequente diminuição do bem-estar. Quando a possibilidade limitada de deduzir os prejuízos provoca uma diminuição da concorrência nos mercados de um Estado-Membro, as sociedades dominantes acabarão por ser prejudicadas a longo prazo, dado que estarão menos motivadas para inovar e se tornarem mais eficientes.

1.4. Dedução dos prejuízos transfronteiras e jurisprudência do TJCE

O TJCE pronunciou-se sobre a dedução dos prejuízos transfronteiras em relação a estabelecimentos **estáveis** nos processos *Futura*[8] e *AMID*[9].

No processo *Futura*, o Tribunal de Justiça examinou a situação do ponto de vista do **Estado de acolhimento** do estabelecimento estável, considerando que o princípio de territorialidade podia justificar que se limitasse o reporte de perdas para exercícios futuros, autorizado nesse Estado, às perdas ligadas economicamente aos rendimentos obtidos neste Estado.

No processo *AMID*, adoptando a perspectiva do **Estado de residência**, o Tribunal de Justiça considerou que a isenção da tributação dos lucros dos estabelecimentos estáveis situados no Luxemburgo em virtude do acordo de dupla tributação celebrado entre a Bélgica e esse país não estabelecia, em matéria de compensação das perdas, uma diferença objectiva entre a situação de uma sociedade belga com um estabelecimento estável no Luxemburgo e a de uma sociedade belga com um estabelecimento (sucursal) na Bélgica[10]. Sem justificação, a diferença de tratamento entre estas sociedades em relação à dedução das perdas é contrária às disposições do Tratado CE em matéria de liberdade de estabelecimento e não pode ser aceite[11].

A questão da dedução dos prejuízos transfronteiras **entre sociedades** foi pela primeira vez objecto de uma decisão do Tribunal de Justiça no processo *Marks & Spencer*. O Tribunal considerou que a recusa de autorizar a sociedade-mãe situada no Reino Unido a deduzir do seu lucro tributável nesse Estado-Membro os prejuízos sofridos pelas suas filiais estabelecidas noutros Estados-Membros que não exerciam as suas actividades no Reino Unido constituía uma infracção à liberdade de estabelecimento prevista no Tratado CE. As perdas de exploração levaram à cessação completa das actividades da maior parte das filiais.

O Reino Unido apresentou várias justificações para esta restrição: a) a necessidade de uma repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros, b) a necessidade de evitar a dupla utilização dos prejuízos e c) o risco de evasão fiscal. O Tribunal de Justiça

---

8 Processo C-250/95 *Futura* [1997] p. I-2492
9 Processo C-141/99 *AMID* [2000] p. I-11621.
10 Processo C-141/99 *AMID* [2000] p. I-11621, pontos 28 e 29.
11 Ibid., pontos 30 e 31.

aceitou que estes três factores, considerados no seu conjunto, poderiam justificar uma regulamentação que restringisse a liberdade de estabelecimento[12]. Contudo, considerou que o regime de desagravamento de grupo do Reino Unido não respeitava o princípio da proporcionalidade nos casos em que tinham sido esgotadas as possibilidades de dedução dos prejuízos existentes no Estado de residência da filial.

2. PREJUÍZOS DENTRO DE UMA MESMA SOCIEDADE – A QUESTÃO DOS PREJUÍZOS REGISTADOS PELOS ESTABELECIMENTOS ESTÁVEIS

Podem definir-se como prejuízos de uma mesma sociedade os prejuízos suportados pelas entidades dependentes dessa sociedade, por exemplo, os diferentes departamentos autónomos, as sucursais ou os estabelecimentos estáveis.

2.1. Tratamento fiscal dos prejuízos no contexto nacional

A dedução dos prejuízos registados em operações nacionais dentro de uma mesma sociedade é automaticamente concedida em todos os Estados-Membros, o que garante que os prejuízos internos de uma mesma sociedade sejam imediatamente tidos em conta. Já que a sociedade será tributada pelos resultados líquidos das actividades de todas as sucursais nacionais, a dedução será automaticamente recuperada quando a parte da sociedade que registou prejuízos voltar a realizar lucros.

2.2. Tratamento fiscal dos prejuízos incorridos num contexto transfronteiras

Em geral, a sociedade será tributada, na qualidade de sociedade não residente, sobre os resultados do estabelecimento estável no Estado-Membro onde este se situa. Em virtude do direito comunitário, a legislação nacional deve conceder ao estabelecimento estável o mesmo tratamento que concede às entidades residentes, o que inclui nomeadamente a possibilidade de reporte dos prejuízos para exercícios fiscais passados ou futuros[13].

Os resultados do estabelecimento estável fazem parte dos resultados globais da sociedade no Estado-Membro onde se situa a sede central. Os acordos de dupla tributação atribuem normalmente ao Estado-Membro de acolhimento o direito de tributação primário dos lucros do estabelecimento estável. O Estado-Membro de residência da sede central só tem, em geral, um direito de tributação secundário destes lucros. A escolha pelo Estado-Membro da técnica para eliminar a dupla tributação depende do método, de entre os dois métodos descritos no artigo 23.º da Convenção Modelo da OCDE (método do abatimento do imposto pago ou método de isenção), que tiver sido adoptado nos acordos de dupla tributação com o outro Estado-Membro.

a) Método do abatimento do imposto pago

Segundo este método, o Estado de residência da sociedade tem em conta os lucros obtidos a nível mundial. Os impostos pagos no estrangeiro são deduzidos da parte do imposto nacional correspondente aos rendimentos tributados no estrangeiro. O método do abatimento do imposto pago funciona de forma idêntica ao regime dos prejuízos dos estabelecimentos

---

12 Processo C-446/03, *Marks & Spencer* [2005] ponto 51.

13 Por exemplo, Processo C-311/97, *Royal Bank of Scotland* [1999], Col., pI-2651.

nacionais. Todos os prejuízos serão tidos em conta ao determinar o rendimento a nível mundial.

b) Método de isenção…

O método de isenção exclui geralmente da base tributável da sede central os rendimentos tributáveis no estrangeiro, que tenham sido tributados no país de origem.

(1) … sem dedução dos prejuízos

Como os resultados dos estabelecimentos estáveis não são tidos em conta a nível da sede central, não é possível deduzir os prejuízos. Este método é a aplicado em sete Estados-Membros.

(2) … com dedução (temporária) dos prejuízos

Actualmente, cinco Estados-Membros permitem a dedução dos prejuízos dos estabelecimentos estáveis situados noutro Estado-Membro, embora os lucros estejam isentos. Estes prejuízos são recuperados quando o estabelecimento estável volta a realizar lucros (assegurando assim a coesão fiscal).

2.3. Liberdade de estabelecimento e prejuízos dentro de uma sociedade

Quando os prejuízos sofridos pelos estabelecimentos estáveis não podem ser deduzidos dos lucros da sede central ("dedução vertical ascendente"), existe uma diferença de tratamento em relação a uma situação de âmbito puramente nacional. O exercício da liberdade de estabelecimento deixa de ser atractivo e uma sociedade pode renunciar a abrir um estabelecimento estável noutro Estado-Membro. Esta diferença de tratamento constitui um obstáculo à liberdade de estabelecimento, o que é proibido pelo artigo 43º da Tratado CE. O Tribunal de Justiça estabeleceu explicitamente no processo *AMID* que a situação de uma sociedade que tem um estabelecimento estável no estrangeiro é comparável à de uma sociedade que o não tem[14].

A necessidade de impedir que os prejuízos sejam tidos em conta duas vezes poderia ser resolvida através de um mecanismo de recuperação. Enquanto nas situações de âmbito nacional, a recuperação dos prejuízos ocorre automaticamente, num contexto transfronteiras é conveniente prever expressamente um mecanismo de recuperação. O facto de cinco Estados-Membros já o fazerem, mostra a exequibilidade de um sistema de dedução de prejuízos e recuperação a partir de lucros futuros.

O risco de evasão fiscal é muito limitado no caso de prejuízos registados por um estabelecimento estável, dado que os prejuízos só são tidos em conta a nível da sede central ("compensação vertical ascendente").

---

[14] Processo C-141/99, *AMID* [2000], p. I-11621, pontos 25 e seguintes.

3. PREJUÍZOS DENTRO DE UM GRUPO DE SOCIEDADES – A QUESTÃO DOS PREJUÍZOS SOFRIDOS POR FILIAIS ESTRANGEIRAS

3.1. Justificação da dedução dos prejuízos dentro de um grupo de sociedades

As sociedades dotadas de personalidade jurídica ao abrigo do direito civil estão geralmente sujeitas ao imposto sobre o rendimento das sociedades em todos os Estados-Membros. A criação de uma sociedade conduz à constituição de uma entidade separada tanto de um ponto de vista jurídico como fiscal. Um grupo de sociedades não tem personalidade jurídica e também não constitui por direito próprio uma entidade fiscal única. Por conseguinte, dentro de um grupo de sociedades, os prejuízos não são automaticamente tidos em conta como sucede no interior de uma sociedade. Contudo, de um ponto de vista económico, um grupo de sociedades pode ser considerado como uma só entidade económica. Muitos Estados-Membros introduziram um sistema nacional de tributação dos grupos a fim de tratar um grupo como uma só entidade económica. No entanto, só um número reduzido, embora crescente, de Estados-Membros dispõe de sistemas de dedução de prejuízos igualmente aplicáveis às situações transfronteiras.[15]

A inexistência de um regime de tributação dos grupos de âmbito nacional falseia fundamentalmente as decisões relativas à forma jurídica dos investimentos (favorecendo a criação de sucursais em vez de filiais), mas não as decisões referentes à localização do investimento. No entanto, a inexistência de dedução de prejuízos transfronteiras em favor dos grupos de sociedades pode distorcer as decisões empresariais tanto no que se refere à forma jurídica como à localização do investimento.

3.2. Dedução de prejuízos de âmbito nacional dentro de um grupo de sociedades

Seis Estados-Membros não prevêem um sistema nacional de tributação dos grupos. Os sistemas aplicados pelos outros dezanove Estados-Membros podem ser classificados nas três categorias seguintes:

(a) sistema de "transferência de prejuízos dentro do grupo" (sete Estados-Membros);

(b) "agregação" dos resultados fiscais do grupo (onze Estados-Membros); ou

(c) consolidação plena para efeitos fiscais (um Estado-Membro).

O termo "transferência dos prejuízos dentro do grupo" abrange simultaneamente a "dedução dos prejuízos dentro do grupo" e a "contribuição intragrupo". Estes dois sistemas permitem uma transferência definitiva dos rendimentos entre sociedades a fim de deduzir os prejuízos aos lucros dentro do grupo. Segundo o sistema de "dedução dentro do grupo", os prejuízos de um membro do grupo podem ser transferidos (ou "cedidos") para um membro do grupo que realize lucros. Segundo o sistema de "contribuição intragrupo", os lucros de um membro do grupo podem ser transferidos para um membro do grupo deficitário. Por conseguinte, na medida em que é utilizada para eliminar os prejuízos, a "contribuição intragrupo" tem o mesmo efeito económico que um sistema de "transferência de prejuízos dentro do grupo".

O sistema de "agregação" implica a adição de todos os resultados individuais para efeitos fiscais (ou seja, os prejuízos e os lucros) dos membros de um grupo a nível da sociedade-mãe.

---

[15] A Dinamarca e a França aplicam um regime deste tipo há muitos anos. A Itália e a Áustria introduziram-no em 2004 e 2005 respectivamente.

O sistema de agregação não está necessariamente ligado à existência de prejuízos, embora seja essa a principal razão para o aplicar. A "consolidação plena para efeitos fiscais" vai mais além do que um sistema de agregação, já que não são tidas em conta a personalidade jurídica dos membros do grupo e as eventuais transacções intragrupo para efeitos fiscais. Os resultados do grupo são determinados com base numa só conta de resultados.

Quando aplicados a nível nacional, todos os sistemas prevêem uma dedução dos prejuízos vertical ascendente/descendente (ou seja, entre sociedade-mãe e filial) e horizontal (ou seja, entre filiais) dentro do grupo. Isso significa que se o grupo apresenta um prejuízo líquido global, os lucros dos membros que o integram não serão tributados, mas serão compensados com os prejuízos dos outros membros. Todos os métodos permitem uma dedução imediata ao impedir que os prejuízos permaneçam imobilizados em diferentes entidades. Devido à recuperação automática, a dedução é geralmente temporária e cessa quando a filial deficitária volta a registar lucros. A dedução só é permanente quando os prejuízos são definitivos.

Tornar simplesmente os regimes em vigor a nível nacional extensivos às operações transfronteiras, embora representasse um melhoria em relação à situação actual, não constituiria uma solução ideal. No âmbito nacional, a recuperação dos prejuízos é automática: para tornar este sistema extensivo a um contexto transfronteiras, é necessário, por conseguinte, um mecanismo explícito de recuperação. Também poderia ser difícil, de um ponto de vista técnico, tornar aplicáveis a um contexto transfronteiras todos os aspectos de um sistema nacional de dedução de prejuízos. Todos os Estados-Membros que dispõem de um sistema de dedução de prejuízos transfronteiras aplicam regras diferentes a nível nacional e no contexto transfronteiras.

3.3. Definir o alcance de uma medida específica

3.3.1. Diferenciação em relação a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (ACCIS)

Qualquer medida especificamente destinada a instaurar uma dedução dos prejuízos transfronteiras representa uma solução provisória até que seja adoptada uma matéria colectável comum do imposto sobre o rendimento das sociedades. Uma medida deste tipo seria mais simples de desenvolver e aplicar, mas teria um alcance necessariamente mais limitado do que a referida matéria colectável comum consolidada que se aplicaria em toda a UE. Não requereria harmonização dos sistemas fiscais nem da base tributável. Ao contrário da matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades, que se baseia numa abordagem "multilateral" ou "comum", uma medida específica poderia ser concebida, em teoria, para ser executada e aplicada por um só Estado-Membro ("unilateralmente"). Contudo, a abordagem mais adequada consistiria numa acção coordenada entre o país de origem e o país do investimento estrangeiro.

3.3.2. Implicações do acórdão no processo C-446/03 "Marks & Spencer"

Podem extrair-se deste acórdão os seguintes princípios e orientações: em primeiro lugar, a fim de garantir uma repartição equilibrada do poder tributário, o Estado da sociedade-mãe só concederia uma dedução dos prejuízos permanente em caso de prejuízos definitivos. Em segundo lugar, para evitar que as sociedades tenham duas vezes em conta os prejuízos, a dedução deve ser sujeita à condição de que a filial esgote primeiramente as possibilidades imediatas de dedução dos prejuízos existentes no seu Estado-Membro de residência. Em terceiro lugar, o risco de evasão fiscal aumenta quando um grupo de sociedades pode decidir

livremente quando e onde prefere que sejam tidos em conta os seus prejuízos (e os seus lucros) para efeitos fiscais. Este problema é tanto mais grave quanto mais possibilidades de escolha tem uma sociedade para deduzir os seus prejuízos em sentido horizontal ou vertical descendente. As sociedades tenderiam naturalmente a atribuir os prejuízos às sociedades em que o valor para efeitos fiscais é mais elevado.

A Comissão considera que estas preocupações podem em grande parte ser resolvidas, limitando a dedução transfronteiras às situações verticais ascendentes. Esta opção, associada a uma disposição de recuperação e à exigência de serem primeiramente esgotadas todas as possibilidades de dedução de que dispõe a filial, reduziria o risco de evasão fiscal.

3.3.3. Quadro conceptual: princípios directores de uma medida específica

Uma medida que vise especificamente a dedução dos prejuízos transfronteiras deveria garantir que os grupos de sociedades que exercem as suas actividades em vários Estados-Membros recebessem, na medida do possível, o mesmo tratamento que os grupos que operam num só Estado-Membro. Deveria prever, em especial, que os prejuízos fossem deduzidos da base tributável no exercício em que se registassem. Uma medida específica deve, por conseguinte:

(a) possibilitar a dedução *una tantum*, eficaz e imediata, dos prejuízos,

(b) permitir, no mínimo, que os prejuízos sejam tidos em conta a nível da sociedade-mãe (dedução "vertical ascendente"),

(c) não dar origem, de um modo geral, à transferência definitiva de rendimentos de um Estado-Membro para outro, a menos que os prejuízos sejam definitivos e não exista possibilidade de dedução no Estado onde se registaram,

(d) esgotar primeiramente a nível nacional todas as possibilidades de dedução dos prejuízos, e

(e) não deixar margem para abusos.

3.4. Alternativas à dedução dos prejuízos transfronteiras

Em teoria, há três alternativas que permitem assegurar um nível mínimo de dedução dos prejuízos. Estes métodos não diferem quanto à forma como são tidos em conta os prejuízos, mas quanto ao tratamento dos lucros futuros da filial a nível da sociedade-mãe.

Exercício fiscal em que se registam os prejuízos	**Dedução dos prejuízos durante o exercício em que se registam**		
Exercício(s) fiscal/ais futuros(s)	**Alternativa 1** Transferência definitiva dos prejuízos Não são tidos em conta os lucros futuros	**Alternativa 2** Transferência temporária dos prejuízos Recuperação dos prejuízos deduzidos	**Alternativa 3** Tributação corrente dos resultados da filial São tidos em conta os resultados da entidade deficitária durante um determinado período

3.4.1. Alternativa 1: Transferência definitiva dos prejuízos ("dedução dos prejuízos dentro do grupo")

Este sistema levaria a uma transferência definitiva dos prejuízos (no âmbito de um regime de "dedução dos prejuízos dentro do grupo", como foi o caso de *Marks & Spencer*) ou dos lucros (no âmbito de um regime de "contribuição intragrupo"), sem recuperação, salvo se fossem introduzidas medidas de reequilíbrio. Uma possibilidade de neutralizar o efeito nas receitas fiscais do Estado-Membro de residência de uma sociedade que absorve os prejuízos consistiria em introduzir um sistema de compensação, de modo a que o Estado-Membro da sociedade que transfere os prejuízos compensasse o Estado-Membro da sociedade que os absorve. Este sistema deveria ter em conta qualquer diferença significativa entre as taxas de tributação e as normas de contabilidade fiscal aplicáveis. Seria igualmente necessário consagrar uma atenção especial aos problemas relacionados com o planeamento fiscal.

3.4.2. Alternativa 2: Transferência temporária dos prejuízos (método da "dedução/reintegração")

Ao abrigo deste sistema, os prejuízos de uma filial situada noutro Estado-Membro que tenham sido deduzidos dos resultados da sociedade-mãe, são recuperados mais tarde, quando a filial volta a ser rentável, o que se traduz numa transferência temporária dos prejuízos. Foi este o sistema preconizado na proposta de directiva de 1990[16].

A vantagem deste método é ser relativamente fácil de aplicar. Em primeiro lugar, os prejuízos são deduzidos, e posteriormente, quando a filial volta a ser rentável, os prejuízos anteriormente deduzidos são recuperados mediante a tributação à sociedade-mãe da carga fiscal adicional correspondente. Este mecanismo deveria, portanto, permitir a dedução imediata e temporária a nível da sociedade-mãe, evitando assim as desvantagens de tesouraria que, de outro modo, ocorreriam.

3.4.3. Alternativa 3: Tributação no período corrente dos resultados da filial ("sistema de lucros consolidados ")

Segundo este sistema, os prejuízos e os lucros realizados durante um determinado exercício fiscal por alguns ou todos os membros do grupo são tidos em conta durante um certo período a nível da sociedade-mãe. As filiais consolidadas seriam tratadas como estabelecimentos estáveis. Para evitar a dupla tributação, seria aplicado o método do abatimento do imposto pago. O imposto pago por uma filial no Estado de residência seria abatido ao imposto a pagar no Estado-Membro da sociedade-mãe pelos rendimentos da filial. Não seria tida em conta a distribuição dos lucros entre os membros do grupo.

A aplicação deste sistema não está associada nem limitada à existência de prejuízos (embora seja essa a principal razão da sua aplicação). Assim, uma vez decidido que uma filial participe neste sistema, este será em geral aplicado durante um certo período, por exemplo, três, cinco ou mais anos.

O sistema de lucros consolidados pode ser concebido de modo a incluir:

---

[16] COM (90) 595 final. Proposta retirada, JO C 5 de 9.1.2004, p. 20.

– uma ou várias filiais seleccionadas pelo contribuinte – **um regime selectivo**, ou

– todas as filiais de um grupo – **um regime complectivo**.

Destes dois regimes, o regime selectivo exigiria menos documentação, mas poderia ser vulnerável face a técnicas de planeamento fiscal agressivas que implicassem uma concentração dos custos nas filiais seleccionadas para a consolidação. Com o regime complectivo, a posição financeira global do grupo seria tributada no Estado de residência da sociedade-mãe. A aplicação do método do abatimento do imposto pago contribuiria para eliminar as possibilidades de arbitragem fiscal com base no método de cálculo da matéria colectável e das taxas do imposto. O principal inconveniente seria o aumento dos custos associados ao cumprimento da legislação fiscal, devido à necessidade de se recalcularem os rendimentos de todos os membros do grupo segundo as normas fiscais do Estado-Membro da sociedade-mãe[17].

4. CONCLUSÃO

A Comissão salienta a necessidade de se dispor de sistemas eficazes que permitam a dedução dos prejuízos transfronteiras dentro da União Europeia. As escassas possibilidades de praticar este tipo de dedução constituem um dos maiores obstáculos à actividade económica transfronteiras e à eficácia do mercado interno. A introdução de sistemas de dedução de prejuízos transfronteiras beneficiará em especial as PME, actualmente prejudicadas pela inexistência desta forma de compensação, para além de eliminar um dos principais obstáculos à emergência de empresas comunitárias mais competitivas no mercado mundial.

Perdas dentro de uma sociedade

A Comissão incentiva vivamente os Estados-Membros que não autorizam que os prejuízos registados pelos estabelecimentos estáveis noutros Estados-Membros sejam tidos em conta a reexaminarem os seus sistemas fiscais, a fim de promover a liberdade de estabelecimento prevista no Tratado CE.

Prejuízos dentro de um grupo de sociedades

A Comissão incentiva os Estados-Membros a introduzir e aplicar sistemas fiscais nacionais para a dedução dos prejuízos dentro dos grupos de sociedades que assegurem um tratamento equivalente ao concedido para a dedução dos prejuízos dentro de uma sociedade. Desse modo, eliminar-se-iam as distorções e fomentar-se-ia a escolha dos países em questão como local de investimento, contribuindo para a realização dos objectivos da estratégia de Lisboa.

A Comissão realça a necessidade de aumentar as possibilidades de dedução dos prejuízos transfronteiras dentro dos grupos de empresas a fim de fomentar o desenvolvimento das empresas em todo o mercado único e à escala mundial.

A presente comunicação expõe três abordagens possíveis para a dedução de prejuízos transfronteiras. A resposta deve ser coordenada de modo a optimizar as vantagens para o mercado interno e evitar uma duplicação inútil de esforços nos vinte e cinco Estados-Membros.

---

[17] No caso das PME, a tributação segundo as normas do Estado de residência poderia resolver os principais inconvenientes.

A Comissão convida o Conselho, o Parlamento Europeu e o Comité Económico e Social Europeu a examinar as propostas apresentadas na presente comunicação a fim de incentivar os Estados-Membros a:

- reexaminar os sistemas fiscais nacionais em vigor para permitir a dedução dos prejuízos dentro de uma sociedade num contexto transfronteiras,
- aplicar rapidamente uma ou várias soluções propostas na presente comunicação para tratar os prejuízos sofridos por grupos de sociedades, e
- considerar de que modo podem ser aplicadas as sugestões contidas na presente comunicação tanto num âmbito nacional como num contexto transfronteiras, aperfeiçoando os sistemas de dedução de prejuízos existentes e introduzindo novos sistemas.