



COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

Bruxelas, 23.12.2005  
COM(2005) 702 final

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

**Luta contra os obstáculos causados pelo imposto sobre as sociedades que afectam as  
pequenas e médias empresas no mercado interno – descrição de um eventual  
regime-piloto de tributação de acordo com as regras do Estado de residência**

{SEC(2005)1785}

## ÍNDICE

1.	Introdução .....	3
1.1.	Objectivo da comunicação .....	3
1.2.	Anteriores acções da Comissão destinadas a melhorar a situação fiscal das PME.....	4
2.	Necessidade de melhorar a situação fiscal das pequenas e médias empresas no mercado interno.....	5
2.1.	Os obstáculos resultantes do imposto sobre as sociedades no mercado interno e a sua importância para as PME .....	5
2.2.	Conclusão e necessidade de uma acção à escala da UE.....	8
3.	A tributação de acordo com as regras do Estado de residência: uma abordagem promissora para lutar contra os obstáculos resultantes do imposto sobre as sociedades que afectam as PME .....	9
3.1.	Abordagem fundamental e adequação do regime para as PME.....	9
3.2.	Desenvolvimento da ideia até à data .....	10
4.	Conclusão e perspectivas .....	13
	ANEXO .....	15
	Descrição de um eventual regime-piloto de tributação das pequenas e médias empresas de acordo com as regras do estado de residência.....	15

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. Objectivo da comunicação

*A realização dos objectivos da Estratégia de Lisboa requer iniciativas no domínio da fiscalidade.*

A Comunicação da Comissão ao Conselho Europeu da Primavera COM(2005)24, assim como o documento SEC(2005)192 que o acompanha ("Plano de acção de Lisboa"), imprimiram um novo impulso à concretização da Estratégia de Lisboa, nomeadamente no domínio da fiscalidade. Neste contexto, as conclusões da Presidência do Conselho Europeu de 23 de Março de 2005 sublinham repetidamente a importância do papel desempenhado pelas pequenas e médias empresas (PME), preconizando iniciativas em grande escala em favor destas últimas<sup>1</sup>.

*Tal é especialmente verdade no caso das pequenas e médias empresas.*

O problema fundamental reside no facto de, embora as PME desempenhem um papel preponderante no desenvolvimento económico da União Europeia, a sua participação no mercado interno é consideravelmente inferior à das empresas de maior dimensão, designadamente por razões fiscais. Daí resultam problemas de ineficiência económica, que, conseqüentemente, reduzem o potencial da UE em matéria de crescimento económico e de criação de empregos, comprometendo a realização do renovado objectivo de Lisboa. É por esse motivo que o programa plurianual para as empresas e o espírito empresarial, em especial para as PME (2001-2005)<sup>2</sup>, assim como o plano de acção da Comissão intitulado "A agenda europeia para o espírito empresarial"<sup>3</sup> convidam a tomar medidas tendentes a incentivar a expansão transfronteiras das PME. Além disso, a recente comunicação da Comissão sobre a contribuição das políticas fiscal e aduaneira para a Estratégia de Lisboa, bem como a Comunicação sobre a modernização da política das PME tendo em vista fomentar o crescimento e o emprego<sup>4</sup>, referem a necessidade de um enquadramento fiscal adequado para as PME, mencionando a esse respeito a iniciativa de tributação de acordo com o Estado de residência.

*A possibilidade oferecida pela "tributação de acordo com as regras do Estado de residência" merece ser objecto de*

A presente comunicação tem por objectivo, em primeiro lugar, descrever os problemas específicos com que as PME que desenvolvem actividades em mais de um Estado-Membro se deparam em matéria de imposto sobre as sociedades e examinar de que modo esses problemas ameaçam o funcionamento do mercado interno. Em segundo lugar, com base nos trabalhos realizados nos últimos anos e tendo em conta a actual estratégia da Comissão no domínio da fiscalidade das empresas, apresentar uma solução possível e realista de um ponto de vista prático assente na abordagem da "tributação de acordo com as regras do Estado de residência". A Comissão considera que esta noção poderia ser testada

---

<sup>1</sup> Conclusões da Presidência do Conselho Europeu de Bruxelas de 22 e 23 de Março de 2005, nomeadamente o ponto 25.

<sup>2</sup> Decisão 2000/819/CE do Conselho de 20 de Dezembro de 2000.

<sup>3</sup> COM(2004)70 de 11/02/2004.

<sup>4</sup> COM(2005)532 de 25/10/2005 e COM(2005)551 de 10/11/2005.

*atenção.* utilmente pelas empresas e pelos Estados-Membros interessados sob a forma de um regime-piloto aplicado a título experimental. Tal como se verifica pela avaliação do impacto que figura em anexo, a vantagem económica global resultante da medida proposta é potencialmente muito positiva para o mercado interno.

## **1.2. Anteriores acções da Comissão destinadas a melhorar a situação fiscal das PME**

*As anteriores acções da Comissão focalizaram-se sobretudo na transmissão das empresas...*

Até à data, as acções da Comissão destinadas a melhorar a situação fiscal das PME centraram-se nos problemas transfronteiras relacionados com outros impostos distintos do imposto sobre as sociedades. Em especial, a transmissão das PME, que são frequentemente empresas familiares, origina numerosos problemas de natureza fiscal, que muitas vezes são mais difíceis e implicam custos maiores do que no caso das grandes empresas cotadas em bolsa. Um exemplo significativo a este respeito prende-se com os impostos de sucessão e os impostos que incidem sobre as doações. A Comissão chamou repetidamente a atenção para estas dificuldades, tendo apresentado recomendações sobre os problemas fiscais relacionados com a transmissão das pequenas e médias empresas<sup>5</sup>, bem como uma comunicação sobre a melhoria geral do enquadramento fiscal das pequenas e médias empresas<sup>6</sup>. A maioria das recomendações diz respeito a problemas fiscais relacionados com o estatuto jurídico das empresas individuais e das sociedades de pessoas, nomeadamente no caso da transmissão de uma PME por sucessão.

*... centrando-se os actuais esforços no imposto sobre o valor acrescentado.*

Além disso, estão actualmente a ser tomadas várias medidas a fim de resolver os problemas específicos das PME no domínio do imposto sobre o valor acrescentado. É de referir, em especial, que a iniciativa da Comissão relativa à criação de um "regime de balcão único" facilitará consideravelmente a expansão das actividades das PME no mercado interno, já que estas últimas poderão cumprir as suas obrigações em matéria de IVA junto de um único ponto de registo. Consequentemente, para as PME, o imposto sobre as sociedades continua a representar um dos principais problemas fiscais do mercado interno, que, até ao presente, ainda não foi objecto de um tratamento adequado à escala da UE. Convém acrescentar que a realização de progressos neste domínio e a adopção de medidas fiscais favoráveis às PME noutras áreas teriam a vantagem de se reforçar mutuamente.

---

<sup>5</sup> Recomendação da Comissão, de 25 de Maio de 1994, relativa ao regime fiscal que incide sobre as pequenas e médias empresas, JO L 177, pp. 1-19; Recomendação da Comissão, de 7 de Dezembro de 1994, sobre a transmissão das pequenas e médias empresas, JO L 385, pp. 14-17; Comunicação sobre a Recomendação da Comissão, de 7 de Dezembro de 1994, sobre a transmissão das pequenas e médias empresas, JO C 400, pp. 1-9.

<sup>6</sup> Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu - A melhoria do enquadramento fiscal das pequenas e médias empresas, COM(94)206, JO C187, p. 5-10.

## 2. NECESSIDADE DE MELHORAR A SITUAÇÃO FISCAL DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS NO MERCADO INTERNO

### 2.1. Os obstáculos resultantes do imposto sobre as sociedades no mercado interno e a sua importância para as PME

*As empresas têm de enfrentar numerosos obstáculos fiscais de várias ordens no mercado interno ...*

Estudos e investigações recentemente realizados pelos serviços da Comissão<sup>7</sup>, cujos resultados foram confirmados por institutos de investigação independentes<sup>8</sup>, mostram que a actividade económica transfronteiras das empresas na UE é consideravelmente dificultada por numerosos obstáculos de várias ordens relacionados com o imposto sobre as sociedades. Resumidamente, os problemas identificados resultam de lacunas da legislação fiscal comunitária em vigor e da sua aplicação em certos Estados-Membros, da impossibilidade geral de proceder a uma compensação transfronteiras das perdas das afiliadas, dos problemas fiscais resultantes de operações de reestruturação transfronteiras, da aplicação de convenções em matéria de dupla tributação e das questões que se prendem com os preços de transferência. A carga fiscal mais elevada ou adicional que daí resulta, assim como a dupla tributação (económica) e os elevados custos de conformidade com a legislação, têm um efeito dissuasivo para a actividade económica transfronteiras no mercado interno.

*... cuja importância relativa é crescente.*

Tendo em conta os progressos realizados em muitos outros domínios de acção, em que foram tomadas medidas em matéria de harmonização ou de reconhecimento mútuo, a importância relativa destes obstáculos fiscais aumentou nos últimos anos, constituindo actualmente um dos principais entraves à realização do mercado interno e à exploração do seu potencial económico. Consequentemente, a Comissão está actualmente a aplicar uma "estratégia dupla", que comporta medidas a curto prazo destinadas a suprimir obstáculos específicos à actividade económica transfronteiras no mercado interno e soluções globais a mais longo prazo<sup>9</sup>. Em muitos domínios, esta estratégia já produziu resultados concretos animadores. Registaram-se igualmente progressos satisfatórios no que respeita aos trabalhos técnicos sobre uma matéria colectável consolidada comum do imposto sobre as sociedades, que deverão conduzir a uma "solução" sistemática a médio prazo para os problemas, (sobretudo) das grandes empresas, relacionados com este imposto no mercado interno<sup>10</sup>. Contudo, até à data, não foi apresentada

<sup>7</sup> Documento de trabalho dos serviços da Comissão "Company Taxation in the Internal Market" [SEC(2001)1681].

<sup>8</sup> Ver a título de exemplo: Centre for European Policy Studies, *EU Corporate Tax Reform - Report November 2001* e *An EU Company without an EU Tax? A Corporate Tax Action Plan for Advancing the Lisbon Process - Report April 2002*, ambos contendo mais referências.

<sup>9</sup> Para dados mais pormenorizados, ver as Comunicações da Comissão "Para um mercado interno sem obstáculos fiscais - Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da UE" [COM(2001)582] e "Um Mercado Interno sem obstáculos em matéria de fiscalidade das empresas: realizações, iniciativas em curso e desafios a ultrapassar" [COM(2003)726].

<sup>10</sup> Para informações pormenorizadas sobre este trabalho, consultar o seguinte *website*: [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm)

qualquer solução sistemática para os problemas ligados aos impostos sobre as sociedades que incidem sobre as PME que desenvolvem a sua actividade em mais de um Estado-Membro.

*As pequenas e médias empresas são especialmente afectadas por este tipo de obstáculos...*

No entanto, é necessário encontrar uma solução. No âmbito do estudo acima referido realizado pelos serviços da Comissão, a situação específica das PME<sup>11</sup> mereceu uma atenção especial, tendo-se concluído que, regra geral, a actividade económica transfronteiras destas empresas e das empresas de maior dimensão são afectadas pelos mesmos obstáculos fiscais. Todavia, a incidência destes últimos é frequentemente mais importante para as PME, pelo simples facto de estas empresas terem uma actividade mais reduzida e disporem de menores recursos financeiros e humanos, bem como de um acesso mais limitado a peritos e uma menor experiência no domínio fiscal. Por conseguinte, a reduzida dimensão destas empresas limita, por definição, as suas possibilidades de contornar certos obstáculos ligados à fiscalidade. O efeito negativo dos obstáculos fiscais na participação das PME no mercado interno é igualmente confirmado por diversos inquéritos. A título de exemplo, podem citar-se as respostas dos interessados a um "Questionário sobre o imposto sobre as sociedades como obstáculo à expansão das actividades das pequenas e médias empresas à escala da UE", publicadas pelos serviços da Comissão em Julho de 2004, que revelam, nomeadamente, que cerca de um terço das PME da UE considera que o imposto sobre as sociedades constitui um obstáculo importante à sua expansão transfronteiras<sup>12</sup>.

*...nomeadamente no que diz respeito aos custos ligados às medidas para assegurar a conformidade ...*

Além disso foi claramente estabelecido que há duas outras questões que são especialmente importantes para as PME<sup>13</sup>. Em primeiro lugar, estas últimas têm maior dificuldade em suportar os custos de conformidade jurídica resultantes da necessidade de gerir até 25 regimes de tributação diferentes. A realidade desta questão é corroborada por fiscalistas, bem como pelas federações profissionais que representam os interesses das PME<sup>14</sup>. De acordo com a União Europeia do Artesanato e das Pequenas e Médias Empresas (UEAPME), os custos de conformidade no domínio fiscal suportados pelas PME chegam a ser 100 vezes superiores aos suportados pelas grandes empresas<sup>15</sup>. As análises científicas e quantitativas efectuadas neste domínio corroboram igualmente este fenómeno. Para além dos estudos de carácter geral disponíveis na matéria, que sugerem que os custos de conformidade diminuem à medida que a dimensão da empresa aumenta, o que significa que,

<sup>11</sup> Parte III, Cap. 8 e Parte IV, B, Cap. 11 do estudo [SEC(2001)1682].

<sup>12</sup> Para mais informações sobre o questionário e respectivas as respostas, consultar o seguinte *website*: [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/home\\_state\\_taxation/index\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm)

<sup>13</sup> Esta conclusão da Comissão é também corroborada por várias obras. Ver, a título de exemplo: Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000), *Small Business Taxation: An Agenda for Growth*, Executive Development Centre, Manchester Business School e NatWest Bank PLC, p.2 .

<sup>14</sup> Ver, a título de exemplo, as respostas dadas à consulta lançada pela Comissão em 2003 e a um questionário lançado em 2004 (Cap. 7), ambos disponíveis no seguinte *website*:

<sup>15</sup> [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/home\\_state\\_taxation/index\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm)  
Comunicado de imprensa de 11 de Junho de 2004.

relativamente às empresas de maior dimensão<sup>16</sup>, as PME<sup>17</sup> têm de suportar um encargo desproporcionado, ou mesmo proibitivo, o estudo sobre a fiscalidade na Europa<sup>18</sup>, realizado pelo Painel Europeu de Avaliação das Empresas da Comissão, confirmou a importância que os custos de conformidade em matéria fiscal representam para as PME. De acordo com esse estudo, os custos de conformidade no domínio do imposto sobre as sociedades em relação ao volume de negócios foram estimados como sendo cinco vezes mais elevados para as PME do que para as grandes empresas. Por conseguinte, devido à menor dimensão das PME, os custos de conformidade assumem uma importância especial que dissuade muitas delas de se expandirem além-fronteiras.

*... e aos  
problemas de  
compensação  
transfronteiras  
das perdas.*

Em segundo lugar, entre os restantes obstáculos fiscais mais especificamente relacionados com as actividades económicas transfronteiras no interior do mercado interno, a ausência de compensação transfronteiras das perdas foi considerada um dos obstáculos mais importantes com que as PME se deparam. Frequentemente, aquando do início de uma actividade noutra país, registam-se perdas, precisamente porque geralmente essa actividade é desenvolvida por uma pequena empresa. As empresas de maior dimensão estão habitualmente em melhor posição para tirar partido de estratégias de planeamento fiscal, beneficiando assim de uma compensação efectiva das suas perdas transfronteiras. As PME não dispõem geralmente de tais possibilidades de optimização. Além disso, uma vez que o seu capital inicial é geralmente limitado, é especialmente importante que as PME possam transferir as suas perdas para outro exercício.

*Para as PME,  
os efeitos dos  
obstáculos  
fiscais  
transfronteiras  
são  
frequentemente*

A nível nacional, a maior parte dos Estados-Membros aplica regimes fiscais especiais (incentivos fiscais ou reduções de imposto) aos trabalhadores independentes e às PME<sup>19</sup>. Estes regimes, que habitualmente não são concebidos para as actividades económicas transfronteiras nem têm em conta os problemas fiscais conexos, dizem essencialmente respeito à determinação da matéria colectável, a regimes forfetários e a outros métodos simplificados de determinação dos lucros.

<sup>16</sup> Ver Anexo 2 do estudo dos serviços da Comissão [SEC(2001)1681] para mais referências.

<sup>17</sup> Ver a título de exemplo: Cressy, R. (2000) *Tax, Assistance, Compliance & the Performance of the Smaller Business, A Research Report to the Federation of Small Businesses*, e Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000) *Small Business Taxation: An Agenda for Growth*, Executive Development Centre, Manchester Business School e NatWest Bank PLC.

<sup>18</sup> Documento de trabalho dos serviços da Comissão SEC(2004)1128. O documento revelou, em especial, que os custos decorrentes das medidas para assegurar a conformidade relacionadas com as vendas são mais elevados para as PME do que para as grandes empresas. Além disso, foi apurado que a actividade transfronteiras conduz a custos de conformidade mais elevados para as empresas. Com base na análise econométrica realizada, foi demonstrado que os custos de conformidade são mais elevados para empresas que possuam, pelo menos, uma afiliada noutra Estado-Membro da UE, em comparação com empresas sem afiliadas noutra Estado-Membro e que esses custos aumentam com o número de afiliadas no estrangeiro.

<sup>19</sup> Para um panorama geral e uma avaliação, ver, a título de exemplo: OECD, Directorate for Science, Technology and Industry, *STI Working Paper 2002/9 - Taxation, SMEs and Entrepreneurship*, da autoria de Duanjie Chen; Frank C. Lee e Jack Mintz.

*exacerbados pela existência de regras favoráveis a nível nacional.*

Alguns Estados-Membros também aplicam taxas reduzidas específicas. A combinação destes dois elementos, nomeadamente a importância que os obstáculos transfronteiras colocam especificamente às PME e o desagravamento fiscal a nível nacional de que podem beneficiar, pode ter como efeito tornar as actividades transfronteiras ainda menos atractivas.

## **2.2. Conclusão e necessidade de uma acção à escala da UE**

*Os obstáculos decorrentes do imposto sobre as sociedades são uma das razões da participação excessivamente limitada das PME no mercado interno.*

As estatísticas mostram que os obstáculos decorrentes do imposto sobre as sociedades e a sua interacção com outros factores de natureza fiscal e não fiscal, explicam em parte<sup>20</sup> a participação relativamente baixa das PME no mercado interno. Por outras palavras, as PME abstêm-se frequentemente de desenvolver actividades e de realizar investimentos transfronteiras devido aos problemas fiscais daí resultantes, preferindo desenvolver actividades exclusivamente nacionais, ainda que sejam menos lucrativas em termos estritamente económicos. Quando iniciam actividades noutros Estados-Membros, as PME têm de suportar custos de conformidade e de financiamento sistematicamente superiores aos suportados pelas grandes empresas, correndo, por conseguinte, um maior risco de fracasso empresarial (por parte do estabelecimento recentemente criado no estrangeiro ou da própria PME).

*Os obstáculos têm implicações negativas que ultrapassam os problemas de natureza estritamente fiscal.*

Para além do entrave à participação das PME no mercado interno que os obstáculos de natureza fiscal constituem, estes últimos têm igualmente outros efeitos negativos. A título de exemplo, devido aos problemas relacionados com a compensação das perdas registadas pelas empresas recém-criadas noutros Estados-Membros, não só a criação de estabelecimentos no estrangeiro é desincentivada, como esses problemas acabam por reduzir as possibilidades de acesso ao financiamento numa fase crucial do ciclo de desenvolvimento de uma empresa, que se vê frequentemente confrontada com dificuldades a nível da oferta relacionadas com problemas de financiamento resultantes da aversão ao risco que caracteriza os bancos e outras instituições financeiras (nomeadamente no caso de jovens empresas de base tecnológica). Esta situação tem uma incidência negativa mais geral na sobrevivência, desenvolvimento e expansão transfronteiras das PME.

*Esta situação compromete a vários títulos a realização dos objectivos da Estratégia de Lisboa.*

Dada a importância geral das PME enquanto motor fundamental do crescimento económico, a sua relutância em participar no mercado interno e a sua baixa taxa de sobrevivência é não só muito dispendiosa para as próprias empresas, mas negativa para toda a economia em termos de produtividade e de criação de empregos, necessária para atingir e manter taxas de desemprego reduzidas, assim como para assegurar a cobrança das receitas fiscais indispensáveis para financiar os serviços públicos. Estes dois factores são essenciais para atingir o objectivo final da coesão social afirmado nas conclusões do Conselho

---

<sup>20</sup> Para dados mais pormenorizados, ver a avaliação do impacto que figura em anexo.

de Lisboa.

*É, por conseguinte, necessário suprimir os obstáculos decorrentes do imposto sobre as sociedades que afectam as PME.*

Consequentemente, a fim de tirar pleno partido do potencial económico do mercado interno e de contribuir para taxas de crescimento e de emprego mais elevadas, é necessário promover e aumentar o investimento das PME e a sua expansão noutros Estados-Membros, suprimindo, ou pelo menos atenuando, os obstáculos pertinentes ligados ao imposto sobre as sociedades. É precisamente este o objectivo estratégico fundamental do regime-piloto seguidamente descrito. De um ponto de vista operacional, trata-se de eliminar as anomalias fiscais específicas que afectam as PME na sua actividade económica transfronteiras, de modo a que esta actividade possa ser desenvolvida no mercado interno nas mesmas condições que nos mercados nacionais ou, pelo menos, em condições bastante idênticas.

*Convém evitar os efeitos indirectos contraproducentes.*

A realização deste objectivo enfrenta várias dificuldades. Qualquer medida tomada com aquele objectivo deve simultaneamente evitar causar perdas de receitas significativas para os Estados-Membros, proporcionar novas oportunidades de fraude ou evasão fiscais importantes e/ou comprometer a capacidade das administrações fiscais em matéria de fiscalização das PME. Tais efeitos teriam um efeito negativo relativamente às vantagens económicas gerais inicialmente pretendidas com a adopção da medida. A concepção de um eventual regime-piloto deve ter devidamente em conta estes elementos.

### **3. A TRIBUTAÇÃO DE ACORDO COM AS REGRAS DO ESTADO DE RESIDÊNCIA: UMA ABORDAGEM PROMISSORA PARA LUTAR CONTRA OS OBSTÁCULOS RESULTANTES DO IMPOSTO SOBRE AS SOCIEDADES QUE AFECTAM AS PME**

#### **3.1. Abordagem fundamental e adequação do regime para as PME**

*A "tributação de acordo com as regras do Estado de residência" é uma aplicação do princípio do reconhecimento mútuo no mercado interno à tributação das sociedades.*

O conceito de "tributação de acordo com as regras do Estado de residência" assenta na ideia de um reconhecimento mútuo voluntário das regras em matéria fiscal. De acordo com esse conceito, os lucros de um grupo de empresas com actividade em mais de um Estado-Membro são calculados de acordo com as regras de um único regime fiscal aplicável às sociedades, nomeadamente o do Estado de residência da sociedade-mãe ou da sede social do grupo ("sociedade principal"). As PME que desejassem criar uma afiliada ou um estabelecimento estável noutro Estado-Membro teriam, por conseguinte, a possibilidade de se conformar *unicamente* com as regras fiscais que já lhes são familiares. Cada Estado-Membro participante continuaria a tributar a sua parte dos lucros decorrentes das actividades do grupo nesse Estado, aplicando a sua própria taxa do imposto sobre as sociedades. Esta parte é determinada utilizando uma chave de repartição. Nenhuma medida é tomada para harmonizar as regras. A tributação de acordo com as regras do Estado de residência preservaria, por conseguinte, a capacidade de cada Estado-Membro gerar receitas através do imposto sobre as sociedades.

*Esta abordagem permitiria resolver os principais problemas de natureza fiscal que afectam as PME...*

A Comissão considera que o conceito de tributação de acordo com as regras do Estado de residência constitui um meio muito promissor de resolver os obstáculos fiscais supracitados que afectam as PME, sobretudo quando estas pretenderem alargar a sua actividade a outros países, nomeadamente ao reduzir os custos de conformidade e ao resolver o problema da compensação transfronteiras das perdas. Simultaneamente, no entanto, devido a algumas das possíveis implicações desse sistema caso fosse aplicado a todas as empresas da UE, não é seguro que a tributação de acordo com as regras do Estado de residência possa ser considerada a abordagem mais adequada em termos fiscais para o mercado interno. Consequentemente, este conceito poderia ser testado no âmbito de um regime-piloto reservado às PME interessadas e aos Estados-Membros com matérias colectáveis comparáveis. O documento em anexo descreve de forma relativamente pormenorizada o modo como de um ponto de vista técnico tal se poderia processar, mas cabe evidentemente aos Estados-Membros interessados definir o modo de funcionamento preciso do eventual regime-piloto, em função do respectivo contexto nacional geral. A Comissão está, contudo, disposta a prestar apoio técnico, nomeadamente através do programa FISCALIS<sup>21</sup>.

*... pelo que mereceria a pena ser testada no âmbito de um regime-piloto experimental.*

A ideia de base que preside ao regime-piloto é avaliar o interesse prático do conceito de tributação de acordo com as regras do Estado de residência no caso das PME, assim como as vantagens económicas mais gerais para a UE, limitando simultaneamente os encargos administrativos associados e os potenciais riscos de perdas de receitas para os Estados-Membros. O regime-piloto poderia assim ser introduzido pelos Estados-Membros de acordo com modalidades específicas adequadas acordadas com outros Estados-Membros. Em função da situação concreta de cada um deles, existem várias possibilidades: por exemplo, um acordo bilateral ou, de preferência, multilateral, que completaria temporariamente as disposições dos tratados ou das convenções bilaterais ou multilaterais em matéria de dupla tributação, ou a conclusão de uma nova convenção multilateral para o efeito. O Anexo contempla outras possibilidades na descrição de um eventual regime-piloto.

### **3.2. Desenvolvimento da ideia até à data**

*A "tributação de acordo com as regras do Estado de residência" é um conceito*

A ideia do projecto de um regime-piloto começou progressivamente a tomar forma durante os últimos quatro anos, tendo tido como ponto de partida as publicações sobre a tributação de acordo com as regras do Estado de residência pelos seus autores, designadamente, Malcolm Gammie e Sven-Olof Lodin<sup>22</sup>, a que os trabalhos da Comissão sobre uma nova estratégia em matéria de tributação das sociedades e as

<sup>21</sup> Decisão nº 2235/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Dezembro de 2002, relativa à adopção de um programa comunitário destinado a melhorar o funcionamento dos sistemas de tributação no mercado interno (Programa Fiscalis 2003-2007), JO L 341 de 17/12/2002, pp. 1-5.

<sup>22</sup> Ver em especial Gammie, M. and Lodin, S.-O., "Home State Taxation";IBFD Publications 2001.

*perfeitamente desenvolvido que tem vindo a ser aperfeiçoado ao longo dos anos.*

reações a estas iniciativas deram seguimento. Nesta base, a Comissão apresentou algumas ideias específicas para desenvolver um projecto-piloto do regime e propôs vários pontos essenciais a nível prático, sobre a forma como o mesmo poderia ser elaborado de forma eficaz<sup>23</sup>. Em 2003, os serviços da Comissão lançaram uma consulta pública sobre esta ideia, e os debates (formais e informais) que se seguiram com peritos do sector empresarial e dos meios universitários permitiram melhorar o projecto. Os documentos de trabalho pormenorizados, sínteses, documentos oficiais e relatórios sobre todos os trabalhos preparatórios estão à disposição das pessoas interessadas (por exemplo, no sítio *Web* da Comissão<sup>24</sup>). A presente comunicação completa esses trabalhos preparatórios de natureza técnica e política que já vêm de longa data.

*A aplicação experimental do regime-piloto às PME é apoiada pelo PE e pelo CESE...*

O Parlamento Europeu apoiou a ideia da tributação de acordo com as regras do Estado de residência, tendo convidado a Comissão a desenvolver essa ideia<sup>25</sup>. Por sua vez, o Comité Económico e Social Europeu considera que o projecto-piloto relativo à tributação de acordo com as regras do Estado de residência poderá constituir uma solução para as actividades transfronteiras das PME, que poderia ser testada inicialmente a nível bilateral antes de ser eventualmente alargada a toda a União Europeia<sup>26</sup>, após uma avaliação positiva.

*... assim como pelas PME.*

A consulta pública lançada pelos serviços da Comissão em 2003 sobre a ideia de um regime-piloto de tributação de acordo com as regras do Estado de residência no caso das PME e as respostas a um questionário distribuído em 2004 revelaram que as PME da UE apoiam esta iniciativa e que estão muito interessadas em participarem num eventual regime-piloto. Todavia, pelo facto de a taxa de respostas ao questionário ter sido baixa, os resultados não podem ser considerados significativos do ponto de vista estatístico.

*Os Estados-Membros mostram-se cépticos.*

É evidente que a Comissão também consultou os Estados-Membros sobre a perspectiva de um regime-piloto, nomeadamente em 2004, por ocasião de uma reunião de um grupo de trabalho e aquando de um Conselho ECOFIN informal. É necessário admitir que essas consultas revelaram um cepticismo geral considerável. Os principais argumentos

---

<sup>23</sup> Nomeadamente, nas Comunicações acima mencionadas [COM(2001)582] e [COM(2003)726]. É de realçar que, na sua Comunicação de 1994 ao Conselho e ao Parlamento Europeu - A melhoria do enquadramento fiscal das pequenas e médias empresas [COM(94)206 de 25/05/1994, JO C 187 de 09/07/1994], a Comissão já formulara uma orientação que diz o seguinte “as actividades estrangeiras das pequenas e médias empresas podem, em certas condições, apenas ser tributadas no Estado-membro de residência da empresa. Isto representaria uma importante simplificação administrativa para as empresas envolvidas.” Todavia, na sua forma actual, a tributação de acordo com o Estado de residência não é tão ambiciosa, uma vez que não implica a tributação apenas no Estado de residência, mas sim o cálculo da matéria colectável de acordo apenas com as regras do Estado de residência.

<sup>24</sup> [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/consultations/home\\_state\\_sme.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/home_state_sme.htm).

<sup>25</sup> Relatório sobre a Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social - A política fiscal da União Europeia - Prioridades para os próximos anos (COM(2001)260 – C5-0597/2001 – 2001/2248(COS)).

<sup>26</sup> Parecer ECO/127.

apresentados à Comissão nesse contexto foram, em primeiro lugar, que a existência de obstáculos fiscais específicos às actividades transfronteiras das PME não eram bem fundados e, em segundo lugar, que qualquer regime-piloto desse tipo colocaria importantes problemas de natureza administrativa e jurídica, nomeadamente em termos de discriminação<sup>27</sup>. A Comissão considera, contudo, que a necessidade de melhorar a posição fiscal das PME no mercado interno se impõe como uma evidência e que a importância dos eventuais problemas administrativos e jurídicos, que não são insolúveis, não deverá ser exagerada. Além disso, já que a participação no regime-piloto seria inteiramente voluntária, é difícil encontrar uma justificação racional para impedir os Estados-Membros que o desejem de celebrar um acordo bilateral ou multilateral para participar numa experimentação pragmática de um regime fiscal inovador para as PME.

*No entanto,  
existe um  
precedente na  
matéria...*

Além disso, apesar das reservas que exprimiram contra a tributação de acordo com as regras do Estado de residência, dois Estados-Membros celebraram recentemente um protocolo adicional à convenção em matéria de dupla tributação por eles anteriormente celebrada, que prevê, para algumas das suas regiões fronteiriças, uma derrogação às regras aplicáveis aos estabelecimentos estáveis. Nas regiões em causa, os estabelecimentos de empresas do outro Estado-Membro não são tratados para efeitos fiscais como "estabelecimentos estáveis", ainda que se encontrem reunidos os critérios habitualmente aplicáveis na matéria. Consequentemente, não existe qualquer tributação no território do país em que o estabelecimento está situado – contrariamente às regras normais. As principais diferenças entre essa abordagem e a da tributação de acordo com as regras do Estado de residência prendem-se com o facto de dizerem respeito a uma região fronteiriça estritamente definida e de os dois Estados-Membros terem acordado que não é necessária uma outra repartição da matéria colectável entre os dois países. Contudo, a lógica subjacente a esta abordagem, ou seja, o reconhecimento mútuo, é idêntica à do regime-piloto, e a sua aplicação prática através de uma convenção em matéria de dupla tributação confirma que tais regimes são perfeitamente viáveis e podem ser introduzidos em prazos relativamente curtos.

*... e as  
simulações  
realizadas em  
condições reais*

Por último, a tributação de acordo com as regras do Estado de residência foi também objecto de simulações com base em dados reais provenientes de um grupo bastante grande de empresas suecas, no âmbito de um projecto dirigido pelo Instituto de Economia de

---

<sup>27</sup> Embora um estudo independente, intitulado "*Study on analysis of potential competition and discrimination issues relating to a pilot project for an EU tax consolidation scheme for the European Company statute (Societas Europaea)*", também refira a existência de tais problemas, existem vários argumentos contrários de ordem jurídica e prática contra a argumentação de alegada discriminação. Mais importante ainda, o regime não reduz sistematicamente a carga fiscal das empresas participantes, correspondendo a vantagem a uma redução dos custos. Além disso, existem iniciativas globalmente equiparáveis baseadas no princípio do país de origem e do reconhecimento mútuo quer no domínio fiscal quer em outros domínios do direito público em relação aos quais esses argumentos não são avançados.

*também confirmaram a viabilidade prática do projecto.*

Estocolmo. A experiência não colocou dificuldades técnicas, tendo sido apenas necessário introduzir alguns ajustamentos nas contas das empresas em causa. Verificou-se uma redução das receitas fiscais, que foi explicada pelas possibilidades acrescidas em matéria de compensação das perdas (que é um dos efeitos desejados), o que significa que as receitas negativas serão recuperadas automaticamente. Tal implica que, ao abrigo do direito nacional sueco, as empresas participantes no regime de tributação de acordo com as regras do Estado de residência poderiam proceder a uma compensação das perdas no âmbito de um grupo. Todavia, quaisquer deduções relativas a afiliadas noutra Estado-Membro seriam compensadas com os lucros de anos posteriores. Por conseguinte, não haveria qualquer redução do imposto a prazo.

#### 4. CONCLUSÃO E PERSPECTIVAS

À luz da agenda de Lisboa renovada e tendo presente a importância económica que uma reforma da tributação das sociedades na UE assume para a melhoria do funcionamento do mercado interno em geral, bem como para a promoção do crescimento económico e a criação de empregos, a necessidade de uma acção específica em favor da participação das PME no mercado interno é mais premente do que nunca. A tributação das sociedades merece uma atenção específica neste contexto.

*As razões económicas para testar um novo conceito de tributação das PME no mercado interno são convincentes.*

A este respeito, a Comissão considera que o conceito de tributação de acordo com as regras do Estado de residência constitui um meio realista e eficaz para lutar contra os problemas fiscais específicos das PME no mercado interno, nomeadamente no que respeita aos elevados custos de conformidade. Poder-se-á considerar que a tributação de acordo com as regras do Estado de residência não proporciona uma "solução fiscal" sistemática a longo prazo para o mercado interno (contrariamente a uma matéria colectável consolidada comum do imposto sobre as sociedades), mas as suas potenciais vantagens para as PME e, conseqüentemente, para a economia da UE em geral não devem ser negligenciadas, tanto mais que serão sem dúvida necessários vários anos para que seja introduzida uma matéria colectável consolidada comum do imposto sobre as sociedades. Além disso, no caso de esta última ser facultativa, seria mais interessante para as grandes empresas do que para as PME. Esta abordagem poderia, por conseguinte, ser explorada utilmente quer pelas empresas quer pelos Estados-Membros interessados, num prazo relativamente curto e de acordo com modalidades simples, no âmbito de um regime-piloto experimental. A descrição de um eventual regime-piloto que figura em anexo aborda os seus vários aspectos técnicos e jurídicos de forma relativamente pormenorizada.

*A Comissão espera que os Estados-Membros*

Logo numa fase inicial da elaboração de um regime-piloto com base nas orientações contidas na presente comunicação, os Estados-Membros interessados são convidados a associar os serviços da Comissão aos

*analisem a possibilidade de aplicar o regime-piloto, assim como os seus aspectos técnicos, num espírito construtivo.*

seus trabalhos e a informá-los das suas eventuais iniciativas legislativas ou regulamentares, em especial para garantir a sua compatibilidade com o direito comunitário, nomeadamente no domínio da concorrência.

A Comissão está consciente de que uma grande maioria dos Estados-Membros encara actualmente esta ideia com algum cepticismo. Contudo, considera que as apreensões que estão na base dessa atitude crítica podem ser desvanecidas. Além disso, muito provavelmente, só Estados-Membros com matérias colectáveis sensivelmente semelhantes é que aplicariam tal regime. A abordagem proposta constitui, em última análise, apenas uma iniciativa pragmática e modesta destinada a mobilizar o potencial de crescimento das PME, não devendo, pois, ser prejudicada por considerações de ordem meramente administrativa.

A Comissão espera que os Estados-Membros examinem a possibilidade de aplicar um regime-piloto de tributação das PME de acordo com as regras do Estado de residência, bem como as modalidades técnicas pormenorizadas descritas em anexo, num espírito aberto e construtivo. A Comissão está disposta a prestar o seu apoio e aconselhamento relativamente a projectos específicos de qualquer Estado-Membro interessado.

## ANEXO

### DESCRIÇÃO DE UM EVENTUAL REGIME-PILOTO DE TRIBUTAÇÃO DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS DE ACORDO COM AS REGRAS DO ESTADO DE RESIDÊNCIA

#### Introdução

1. O princípio de base e o objectivo fundamental de um regime-piloto de tributação de acordo com as regras do Estado de residência são muito simples: trata-se de lutar contra os obstáculos fiscais a que devem fazer face as pequenas e médias empresas (PME) quando exercem a sua actividade noutros Estados-Membros da UE para além daquele onde estão estabelecidas, dando-lhes a possibilidade de aplicar, relativamente a alguns aspectos, as regras vigentes no seu próprio Estado de residência em matéria de imposto sobre as sociedades com as quais estão familiarizados. No âmbito desse regime, as PME seriam, pois, autorizadas a calcular os lucros tributáveis da sociedade-mãe, assim como os das suas afiliadas e estabelecimentos estáveis elegíveis para o regime que possuam noutros Estados-Membros participantes, de acordo com as regras aplicáveis no seu Estado de residência. A matéria colectável assim determinada seria depois repartida pelos Estados-Membros em causa em função da sua parte respectiva na massa salarial total e/ou no volume de negócios global da sociedade. Cada Estado-Membro aplicaria seguidamente a sua própria taxa de tributação nacional.
2. O presente documento descreve os aspectos técnicos inerentes à aplicação deste conceito sob a forma de regime-piloto experimental aplicável às PME interessadas. O seu objectivo é fornecer aos Estados-Membros interessados uma base tão pormenorizada quanto possível para permitir definir os aspectos práticos e o conteúdo jurídico de um regime-piloto bilateral ou multilateral concreto e apresentar soluções práticas para eventuais problemas. As explicações que se seguem não procuram abarcar todas as situações possíveis nem todas as questões potencialmente complexas relacionadas com o regime-piloto. Contudo, a aplicação prática do regime deverá ser fácil e simples para a grande maioria das PME participantes.
3. Obviamente, este "modelo" não pode substituir um verdadeiro acordo definido em função das características precisas da legislação fiscal e de outras condições de referência aplicáveis nos Estados-Membros participantes. Todavia, os serviços da Comissão estão dispostos a facultar apoio ou aconselhamento suplementar durante os trabalhos preparatórios concretos levados a cabo pelos Estados-Membros interessados que o desejem. O apoio da Comissão também poderia ser prestado, por exemplo, sob a forma de seminários e grupos de projectos conjuntos no âmbito do programa FISCALIS.
4. É evidente que o facto de um eventual regime-piloto se basear em disposições e práticas fiscais nacionais existentes não significa de modo algum que determinadas regras específicas sejam automaticamente compatíveis com o Tratado UE. A sua aplicação no contexto do regime-piloto não prejudica em caso algum uma determinada posição ou decisão ulterior da Comissão ou de qualquer outra instituição na matéria.

## Abordagem fundamental e procedimentos

### Definições

5. A "tributação de acordo com as regras do Estado de residência" assenta fundamentalmente na ideia de um reconhecimento mútuo voluntário das regras fiscais. Os rendimentos tributáveis do "grupo do Estado de residência" são calculados de acordo com as regras de um único regime de tributação das sociedades, isto é, as do Estado de residência da sociedade principal. Cada Estado-Membro participante continua, contudo, a aplicar a sua própria taxa do imposto sobre as sociedades à sua parte dos lucros que decorrem das actividades comerciais do grupo nesse Estado. Esta parte é determinada através de uma fórmula de repartição. Para efeitos do regime-piloto, os novos conceitos e termos utilizados, ou seja, os que não fazem parte da terminologia comum da fiscalidade internacional, devem ser cuidadosamente definidos. Assim, entende-se por:
- "Estado de residência", o país da residência fiscal da sociedade que directa ou indirectamente é a sociedade-mãe ou da sociedade a que o estabelecimento estável pertence (sede social), consoante o caso.
  - "Estado de acolhimento", o país da residência fiscal da afiliada ou o país em que o estabelecimento estável está situado, consoante o caso.
  - "Grupo do Estado de residência", o grupo de sociedades ou a sociedade e os seus estabelecimentos estáveis, consoante o caso, que participam no regime-piloto.
  - "Sociedade principal", a sociedade que dirige o grupo do Estado de residência (sociedade-mãe ou sede social), que é residente nesse Estado e que é responsável, em última instância, pelo funcionamento do regime-piloto.
6. Não é necessário prever uma definição específica da noção de PME. Pelo contrário, afigura-se mesmo desejável utilizar a definição geral em vigor na UE, que figura na Recomendação 2003/361/CE da Comissão<sup>28</sup>, já que se trata de uma definição comum e familiar a todos os Estados-Membros. De acordo com essa definição, há que distinguir entre:
- médias empresas [número de pessoas < 250 e volume de negócios ≤ € 50 milhões de euros e / ou balanço total anual ≤ € 43 milhões de euros]
  - pequenas empresas [número de pessoas < 50 e volume de negócios ≤ € 10 milhões de euros e / ou balanço total anual ≤ € 10 milhões de euros]
  - microempresas [número de pessoas < 10 e volume de negócios ≤ € 2 milhões de euros e / ou balanço total anual ≤ € 2 milhões de euros]

A fim de evitar qualquer ambiguidade, esta definição deve ser vinculativa para os fins do regime-piloto. O mesmo se aplica no que diz respeito aos critérios utilizados para definir as

---

<sup>28</sup> Recomendação da Comissão, de 6 de Maio de 2003, relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas (2003/361/EC); JO L 124 de 20.5.2003, pp. 36-41.

PME, bem como os tipos de empresas tomados em consideração para o cálculo dos efectivos e dos montantes financeiros.

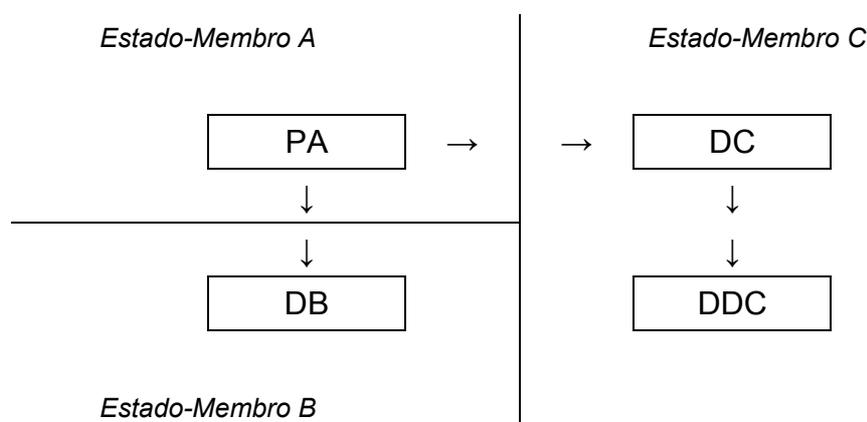
7. O diagrama seguinte ilustra as grandes linhas de funcionamento do regime e a definição dos termos técnicos correspondentes tal como são utilizados até ao final do presente documento.

---

#### Descrição dos factos

Um grupo de empresas possui a seguinte estrutura:

- Sociedade-mãe PA, situada no Estado-Membro A
- Afiliada DB, situada no Estado-Membro B
- Afiliada DC, situada no Estado-Membro C
- Subafiliada DDC, situada no Estado-Membro C



#### Definição dos termos:

- A sociedade PA é a sociedade principal.
- As sociedades PA, DB, DC e DDC podem formar um "grupo do Estado de residência".
- O Estado-Membro A é o "Estado de residência".
- O Estado-Membro B é o "Estado de acolhimento" de DB.
- O Estado-Membro C é o "Estado de acolhimento" de DC e de DDC.
- Os Estados-Membros A, B e C oficializarão a sua cooperação no âmbito do regime-piloto através da adopção de instrumentos jurídicos adequados (por exemplo, "convenção multilateral relativa à tributação de acordo com as regras do Estado de residência" ou "acordo relativo à tributação de acordo com as regras do Estado de residência").

#### Funcionamento do regime:

- A sociedade PA estabelece os rendimentos tributáveis de PA, DB, DC e DDC de acordo com a legislação fiscal do Estado-Membro A.
  - A matéria colectável assim estabelecida é repartida entre os Estados-Membros A, B e C, em função, por exemplo, da parte da massa salarial e do volume de negócios que correspondem a cada um deles.
  - A sociedade PA apresenta uma declaração fiscal para o conjunto do grupo no Estado-Membro A e paga o imposto que corresponde à sua parte dos lucros.
  - A sociedade DB calcula ela própria imposto do qual é devedora no Estado-Membro B e procede ao respectivo pagamento.
  - As sociedades DC e DDC calculam elas próprias imposto de que são devedoras no Estado-Membro C.
-

## *Empresas elegíveis*

8. Afigura-se altamente aconselhável aplicar o regime-piloto unicamente às pequenas e médias empresas sujeitas ao imposto sobre as sociedades. O regime deveria, em princípio, ser aberto a *todas as* pequenas e médias empresas que preencham este critério. Contudo, a fim de, por um lado, centrar o regime-piloto mais eficazmente na primeira expansão transfronteiras de empresas que ainda não tenham atingido uma dimensão que lhes permita suportar os custos suplementares gerados pela aplicação de disposições fiscais de outros Estados-Membros com as quais não estão familiarizadas e, por outro, limitar rigorosamente os potenciais custos e riscos para as administrações fiscais, os Estados-Membros poderiam, se o desejassem, decidir incluir no regime-piloto apenas as pequenas empresas que correspondam à definição da recomendação 2003/361/CE da Comissão. Limitar o regime-piloto às microempresas teria como efeito pôr em causa os seus objectivos económicos, pelo que não é uma opção viável.
9. A definição que consta da Recomendação 2003/361/CE da Comissão também prevê regras para o estabelecimento das categorias de "empresas autónomas", "empresas parceiras" e "empresas associadas" e explica a forma como as várias empresas são tomadas em consideração para determinar os dados a utilizar para calcular os efectivos e os montantes financeiros. Afigura-se judicioso aplicar essas regras para determinar se uma empresa preenche os critérios para ser considerada uma PME e, por conseguinte, se, desse ponto de vista, pode participar no regime-piloto. Estas regras deveriam também ser utilizadas para definir o grupo do Estado de residência.<sup>29</sup>
10. Dado o reduzido âmbito de aplicação do regime-piloto, afigura-se pouco provável que as PME cuja sede social se situa num país terceiro pretendam participar no regime relativamente às actividades que exercem na União no âmbito de um grupo da UE, já que tal implicaria a atribuição da função de sociedade mãe/sede social a uma afiliada em relação às subafiliadas. Afigura-se igualmente improvável que PME que possuam participações indirectas noutras PME através de países terceiros sejam autorizadas a participar no regime-piloto (caso de uma sociedade-mãe situada num Estado-Membro e possuindo uma afiliada num país terceiro que detenha uma (sub)afiliada noutro Estado-Membro). Embora não seja necessário excluir sistematicamente o primeiro tipo de sociedades quando estas preencham os critérios de elegibilidade fixados no acordo aplicável, nomeadamente os relativos à definição de PME, existem motivos para pensar que a segunda situação seria demasiado complicada de gerir no âmbito de um regime-piloto. Consequentemente, os serviços da Comissão consideram que uma participação indirecta através de países terceiros ou de Estados-Membros não participantes deveria constituir um critério suficiente para excluir um grupo de empresas da participação no regime-piloto.
11. Os Estados-Membros têm a faculdade de excluir as sociedades de pessoas e as empresas individuais que operem à escala internacional, assim como outras entidades híbridas ou fiscalmente transparentes, ainda que estas empresas estejam cobertas em parte pela definição de PME. A sua participação complicaria consideravelmente o funcionamento do regime-piloto e não ofereceria nenhuma perspectiva de grandes

---

<sup>29</sup> Ver a brochura intitulada *The new SME definition - user's guide and model declaration*, disponível em: [http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise\\_policy/sme\\_definition/sme\\_user\\_guide.pdf](http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide.pdf).

vantagens económicas. A avaliação do carácter "híbrido" de uma entidade, por exemplo (ou seja, uma entidade considerada fiscalmente transparente por um Estado e opaca por outro), pode certamente ser efectuada apenas pelos Estados-Membros que participam no regime-piloto e não por um Estado-Membro no qual nenhuma das entidades do "grupo do Estado de residência" tenha a sua residência.

12. As potenciais complicações e os problemas técnicos suplementares podem ser ilustrados do seguinte modo. Contrariamente às empresas constituídas em sociedades comerciais, a inclusão das sociedades de pessoas que operam à escala internacional e de outras entidades híbridas ou fiscalmente transparentes no âmbito de aplicação do regime-piloto poderia, por exemplo, provocar divergências de opinião quanto à correcta aplicação das convenções existentes em matéria de dupla tributação, sobretudo quando os associados são residentes noutro Estado-Membro que não aquele em que a sociedade em questão está situada. Um exemplo de um problema deste tipo seria, por exemplo, aquele em que os juros de um empréstimo concedido por um associado à sociedade de pessoas fossem considerados juros normais por um Estado-Membro e como uma distribuição oculta de lucros por outro. O regime constituiria, pois, em certa medida, uma extensão efectiva do regime-piloto à tributação das pessoas singulares. Consequentemente, se um Estado-Membro desejar incluir as sociedades de pessoas, poder-se-ia eventualmente decidir que estas últimas fossem elegíveis apenas em casos excepcionais, que teriam de ser analisados caso a caso pelas administrações fiscais dos Estados-Membros em causa. Em qualquer caso, só as sociedades de pessoas que exerçam actividades comerciais lucrativas deveriam ser autorizadas a participar no regime-piloto.

#### *Determinação do Estado de residência e do grupo do Estado de residência*

13. O "Estado de residência" de um grupo de PME que participa no regime-piloto é definido como o país no qual a sociedade principal tem a sua residência fiscal. De acordo com a regra geralmente aplicável, em caso de dúvida ou de dupla residência, trata-se do país em que se situa a sede de direcção efectiva (ou o centro de direcção e de controlo) da sociedade principal e em que esta sociedade estava sujeita ao imposto sobre as sociedades antes de aderir ao regime-piloto. No caso de problemas relacionados com aplicação desta regra para efeitos do regime-piloto, as administrações fiscais dos Estados-Membros nos quais o grupo é activo devem chegar a acordo sobre o Estado de residência, caso contrário a sociedade não poderá participar no regime-piloto.
14. As regras do Estado de residência em matéria de determinação da matéria colectável das sociedades serão, por conseguinte, aplicadas à sociedade principal e às suas afiliadas e/ou estabelecimentos estáveis participantes situados nos Estados-Membros participantes. A questão de saber se estas actividades da sociedade participante são efectivamente incluídas no "grupo do Estado de residência" para efeitos do regime-piloto depende das regras nacionais do Estado de residência aplicáveis à tributação dos grupos e das condições nelas definidas. Tudo indica que é extremamente difícil, se não mesmo impossível, aplicar os regimes de consolidação fiscal à escala mundial no âmbito do regime-piloto.
15. Em caso algum, uma sociedade (sociedade-mãe ou afiliada) deverá ser autorizada a fazer parte de dois "grupos do Estado de residência" distintos. Consequentemente, os Estados-Membros deverão prever um critério de participação maioritária de

aplicação geral nos acordos bilaterais ou multilaterais correspondentes. Para efeitos do regime-piloto, este limiar suplementar completaria e substituiria os limiares nacionais caso sejam inferiores.

### *Impostos abrangidos*

16. Afigura-se conveniente que o regime-piloto apenas diga respeito aos impostos sobre as sociedades. Outros impostos, tais como o imposto sobre o valor acrescentado, os impostos especiais de consumo, o imposto sobre a fortuna, os direitos de sucessão, o imposto predial e o imposto sobre as transmissões fundiárias, não deveriam ser abrangidos pelo seu âmbito de aplicação. Se o desejarem, os Estados-Membros poderão, contudo, continuar a aplicar sobretaxas nacionais ou locais (em função dos lucros) ao imposto sobre as sociedades estabelecido de acordo com as condições definidas para o regime-piloto (ou seja, sobre a sua parte da matéria colectável global). Cada Estado-Membro em causa poderia também continuar a cobrar de acordo com as suas próprias regras os impostos regionais ou locais não ligados aos lucros.
17. O regime-piloto não deve influenciar indirectamente a cobrança dos outros impostos para além do imposto sobre as sociedades. Dado que o cálculo dos rendimentos tributáveis sujeitos ao imposto sobre as sociedades tem um efeito na avaliação de outros impostos ou das contribuições para a segurança social ou que esses dois factores se influenciam mutuamente e uma vez que esta relação não pode ser estabelecida de um ponto de vista técnico com base nas regras aplicáveis no Estado de residência à determinação da matéria colectável, deverá ser mantida uma contabilidade específica de acordo com as regras do Estado de acolhimento. O tratamento reservado às vantagens extra-salariais na legislação relativa ao imposto sobre o rendimento ou ao imposto sobre os salários de numerosos Estados-Membros constitui um bom exemplo. A aplicação de regras fiscais diferentes ao cálculo e ao tratamento das vantagens em espécie ao abrigo da legislação em matéria de tributação das sociedades a nível da empresa e de acordo com a legislação relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares a nível do seu pessoal poderá traduzir-se em disparidades indesejáveis causadoras de problemas de tributação excessiva ou insuficiente. A única forma de evitar este tipo de disparidade consiste em recalcular o valor da vantagem, quer no Estado de residência no tocante aos rendimentos do grupo do Estado de residência, quer no Estado de acolhimento no tocante ao tratamento aplicado ao beneficiário ao abrigo da tributação das pessoas singulares. Dada a diversidade das regras relativas às vantagens extra-salariais e a outras questões análogas nos Estados-Membros, não pode ser proposta nenhuma solução global, devendo ser criados mecanismos adequados no âmbito da legislação dos Estados-Membros em causa para fazer face a este tipo de situação específica.

### *Sectores abrangidos*

18. Vários sectores da economia estão habitualmente sujeitos a regras específicas em matéria de tributação das sociedades. No contexto de um regime-piloto aplicável às PME, este facto poderá provocar complicações suplementares dificilmente justificáveis, quer porque as PME activas nestes sectores, a existirem, são muito pouco numerosas, quer porque os sectores em questão com frequência ainda são exclusivamente nacionais. Consequentemente, os Estados-Membros poderiam eventualmente prever, por exemplo, que os "grupos do Estado de residência" que

realizem mais de 10% do seu volume de negócios no sector dos transportes marítimos, dos serviços financeiros, do sector bancário e dos seguros, da exploração e do comércio de gases e de petróleo e das actividades agrícolas (incluindo a silvicultura e a pesca) não estariam autorizados a participar no regime-piloto.

19. A definição do sector deveria assentar nas regras de tributação nacionais do "Estado de residência" em causa, mas as administrações fiscais dos Estados-Membros em causa deverão, em qualquer caso, aprovar a repartição sectorial caso a caso. Caso contrário, convirá utilizar as definições comuns da UE ou, se necessário, elaborá-las para os fins do regime. Os serviços da Comissão poderiam, se necessário, prestar assistência aos Estados-Membros interessados.

*Disposições relativas a casos específicos e regras de luta contra a evasão fiscal*

20. Incontestavelmente, o regime-piloto deve prever regras que permitam tratar casos excepcionais, assim como disposições destinadas a evitar evasão fiscal. A Comissão considera que as regras a seguir apresentadas são razoáveis e que os Estados-Membros poderiam estudar a possibilidade de as adoptar. Essas regras permitiriam assegurar uma certa segurança jurídica para as sociedades participantes no regime.
- (a) As sociedades principais que participem no regime-piloto não podem escolher, nos Estados-Membros participantes, as suas afiliadas ou estabelecimentos estáveis elegíveis que farão parte do grupo do Estado de residência (abordagem ou todos/ou nenhum).
  - (b) Só as empresas existentes que têm a sua residência fiscal no "Estado de residência" desde há, pelo menos, dois anos deveriam ser autorizadas a participar no regime.
  - (c) Uma sociedade que, durante a sua participação no regime-piloto, atinja, graças ao desenvolvimento endógeno das suas actividades comerciais habituais, uma dimensão que ultrapasse os limiares fixados na definição das PME, não deveria ser excluída do regime por esse motivo.
  - (d) Uma mudança nos accionistas de uma sociedade participante não conduz automaticamente à sua exclusão, excepto quando essa sociedade deixe de corresponder à definição supracitada da noção de PME.
  - (e) As operações excepcionais e as flutuações "anormais" do volume de negócios não devem conduzir automaticamente à exclusão da sociedade participante (ou a cessão de activos importantes deveria ser excluída dos dados utilizados para calcular o volume de negócios).
  - (f) As fusões e aquisições que não afectam os elementos fundamentais do regime-piloto (definição de PME, determinação do Estado de residência, etc.) não deverão conduzir automaticamente à exclusão da sociedade participante. As administrações fiscais competentes terão, no entanto, de reexaminar a questão de saber se as condições da participação no regime continuam a ser preenchidas no contexto da nova estrutura do grupo.

- (g) Poderia considerar-se impossível a mudança do Estado de residência de uma sociedade participante durante o período de aplicação do regime-piloto. A transferência da residência fiscal da sociedade principal para outro Estado-Membro deveria nesse caso ter como consequência o fim da sua participação no regime-piloto. O mesmo seria válido para uma fusão que implicasse uma alteração da residência fiscal da sociedade principal. Ou, alternativamente, no caso de transferência da sua residência para outro Estado-Membro, o grupo poderia, em princípio, continuar a beneficiar do regime de tributação de acordo com as regras do Estado de residência, mas de acordo com as regras do novo Estado de residência. A transição de um regime de acordo com as regras do Estado de residência para o regime do novo Estado de residência deveria processar-se sem um corte na continuidade. Embora tal solução pareça bastante complexa de um ponto de vista técnico, não seria de modo algum impossível.
- (h) Quando os exercícios fiscais da sociedade principal não coincidam com os de um membro do grupo do Estado de residência, incumbe à sociedade principal elaborar a contabilidade necessária para permitir às administrações fiscais em causa avaliar o pedido de participação.
- (i) As transferências de activos entre a sociedade principal (sociedade-mãe ou sede social) e uma afiliada e/ou um estabelecimento estável situada(o) noutro Estado-Membro são possíveis no âmbito do regime-piloto, na condição de as regras de tributação nacionais do Estado de residência serem respeitadas. A sociedade principal participante deve, contudo, determinar, em colaboração com as autoridades fiscais competentes, o valor contabilístico e o valor normal de mercado dos activos transferidos, a fim de permitir que a tributação da entrada de activos seja efectuada de acordo com as regras "normais" em vigor caso o regime-piloto não seja prorrogado ou os activos em questão sejam vendidos (ou seja, "congelamento" da posição e reporte fiscal). Até à data, dado que a operação é abrangida pelo âmbito de aplicação da directiva relativa ao regime fiscal comum aplicável em matéria de fusões<sup>30</sup>, são aplicáveis as regras previstas nesta última.
- (j) Salvo indicação em contrário, todas as operações efectuadas, no âmbito do grupo do Estado de residência, entre a sociedade principal e as suas afiliadas ou estabelecimentos estáveis, ou entre membros do grupo, devem ser tratadas de acordo com as regras fiscais nacionais do Estado de residência.
- (k) A cada unidade do grupo, são aplicáveis as regras gerais anti-abuso do Estado de residência em relação aos Estados-Membros não participantes e aos países terceiros, a fim de evitar a possibilidade de "escolha das regras mais convenientes" ("*rule shopping*").

---

<sup>30</sup> Directiva 2005/19/CE do Conselho de 17 de Fevereiro de 2005, que altera a Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes, JO L 58 de 4.3.2005, p. 19.

*Aplicação das convenções em vigor em matéria de dupla tributação*

21. Do próprio conceito de tributação de acordo com o Estado de residência decorre que as relações entre os membros do "grupo do Estado de residência" que se inscrevem no âmbito do regime-piloto, durante a vigência desse regime, não são abrangidas pelo âmbito de aplicação das convenções aplicáveis em matéria de dupla tributação. As convenções bilaterais para evitar a dupla tributação concluídas entre dois Estados-Membros participantes não devem ser aplicáveis às operações efectuadas entre membros de um grupo do Estado de residência. Todavia, tais convenções devem continuar a ser aplicáveis aos aspectos do tratamento fiscal que não são afectados pelo regime-piloto.
22. O regime-piloto não altera em nada a função das convenções fiscais. Os diferentes membros do grupo devem continuar a estar sujeitos à convenção fiscal que lhes era aplicável antes da sua participação no regime-piloto. Por outras palavras, a convenção fiscal do Estado "de acolhimento" ou de residência deveria ser aplicável aos membros de um "grupo do Estado de residência" participantes no regime-piloto, no que diz respeito aos seus rendimentos tributáveis determinados de acordo com as regras do Estado de residência. Nessa conformidade, o regime-piloto não exige que as convenções em matéria de dupla tributação celebradas pelos Estados-Membros com países terceiros sejam alteradas. Já que cada membro de um "grupo do Estado de residência" conserva a sua qualidade de contribuinte no seu país de residência, as convenções em questão devem continuar a ser aplicadas.
23. Afigura-se conveniente considerar que os rendimentos de origem estrangeira dos membros do grupo (dividendos, juros, *royalties*, rendimentos de bens imobiliários, etc.) gerados em países terceiros ou em Estados-Membros que não participem no regime-piloto não deveriam ser abrangidos pelo âmbito de aplicação do regime, mas ser contabilizados de acordo com as regras normais. Os rendimentos de origem estrangeira deveriam, por conseguinte, ser adicionados aos rendimentos do membro do grupo após repartição da matéria colectável. Este procedimento permitiria evitar problemas que de outro modo se poderiam colocar se o Estado de residência e o Estado de acolhimento tivessem adoptado disposições diferentes nas suas convenções fiscais com países terceiros, por exemplo no que diz respeito à escolha do método de crédito do imposto e ao método de isenção aplicável a certas categorias de rendimentos. Consequentemente, as sociedades participantes que tenham rendimentos desse tipo deverão apresentar duas declarações, uma no Estado de residência e outra no Estado de acolhimento, para categorias de rendimentos específicas.
24. Em certos casos, poderiam surgir problemas no que respeita à não-discriminação prevista nas convenções em matéria de dupla tributação, tanto em relação aos Estados-Membros não participantes como em relação a países terceiros, já que as empresas de um mesmo Estado serão objecto de um tratamento diferente consoante participem ou não no regime-piloto. Embora os estudos disponíveis<sup>31</sup> levem a crer que a comparação entre as empresas participantes no regime-piloto e as não

---

<sup>31</sup> International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), *The compatibility of the Home State Taxation system with double taxation agreements based on the OECD Model: a study*", reproduzido em Lodin/Gammie, *op.cit.*, p. 77-104, p. 99.

participantes pode deixar de ser relevante, tais questões exigiriam idealmente um acordo formal com cada signatário das referidas convenções quanto à interpretação dessa cláusula no contexto do regime-piloto.

#### *Questões relativas aos preços de transferência*

25. Do próprio conceito de tributação de acordo com as regras do Estado de residência decorre que, no âmbito do regime-piloto, as regras nacionais em matéria de fixação dos preços de transferência devem deixar de ser aplicáveis dentro do grupo do Estado de residência. Com efeito, no âmbito do grupo do Estado de residência, as regras do Estado de residência devem ser aplicadas também nos outros Estados-Membros em causa.
26. No que respeita aos ajustamentos dos preços de transferência, por exemplo para as sociedades afiliadas, partes coligadas ou subafiliadas estabelecidas em Estados-Membros não participantes ou em países terceiros, as autoridades fiscais competentes deveriam ser as do Estado de residência (a menos que o ajustamento resulte de uma operação entre um país terceiro e um membro do grupo do Estado de residência que não resida neste último). Efectivamente, afigura-se que esta é a única abordagem possível na prática. Além disso, os estudos disponíveis<sup>32</sup> referem que convém estabelecer uma rigorosa distinção entre ajustamento primário e ajustamento secundário. Em especial, é aparentemente desejável efectuar os ajustamentos em questão após a repartição da matéria colectável e não antes. Com efeito, só os rendimentos (de origem estrangeira) da sociedade afiliada e só o Estado-Membro responsável pela negociação deveriam ser afectados por esses ajustamentos.
27. Seria todavia prudente que as administrações do Estado de residência e do Estado de acolhimento se consultassem sobre a questão. Tais consultas impor-se-ão provavelmente nas relações entre um Estado de acolhimento e um país terceiro que não tenha concluído qualquer convenção em matéria de dupla tributação com o Estado de residência.

#### *Outras questões de carácter técnico*

28. No respeitante à retenção na fonte e aos pagamentos de dividendos, assim como aos processos associados relativos às operações efectuadas entre membros do grupo do Estado de residência, deveriam ser aplicáveis as regras nacionais deste último a todos os membros do grupo. Uma vez mais, esta abordagem está em conformidade com a lógica do próprio conceito de tributação de acordo com as regras do Estado de residência.
29. No tocante aos pagamentos efectuados entre duas empresas estabelecidas num mesmo Estado-Membro, mas sujeitas a regras fiscais de Estados de residência diferentes, os autores da ideia de tributação de acordo com as regras do Estado de residência<sup>33</sup> propõem que os mesmos sejam considerados como uma operação nacional e não como pagamentos transfronteiras, o que implica, consequentemente, a aplicação das regras nacionais do Estado de acolhimento. Esta abordagem evitaria as

---

<sup>32</sup> Lodin/Gammie, *op.cit.*, p.57; IBFD, *op.cit.*, p. 95f.

<sup>33</sup> Cf. Lodin/Gammie, *op.cit.*, p. 37.

complicações relacionadas com a introdução de novas regras a uma operação que não passa de uma operação nacional efectuada no território de um Estado.

30. No que se refere aos dividendos pagos a eventuais accionistas minoritários, esses pagamentos deveriam ser tratados de acordo com as regras nacionais do Estado de residência (acolhimento), ainda que, em certa medida, tal possa exigir uma contabilidade suplementar, uma vez que se afigura ser a única abordagem possível na prática.

### **Aspectos processuais e administrativos do regime-piloto**

#### *Aplicação prática do regime-piloto*

31. Para além do tratamento fiscal das PME no âmbito de um eventual regime-piloto, convém definir as modalidades de acesso a este regime, bem como os seus procedimentos operacionais. Propõe-se que, para a aplicação do regime-piloto, seja utilizado o mecanismo previsto nas convenções em matéria de dupla tributação. Os Estados-Membros interessados são, por conseguinte, convidados a encetar as negociações necessárias para elaborar e concluir um acordo bilateral ou, de preferência, multilateral, de forma a permitir às sociedades interessadas participarem no regime-piloto de tributação de acordo com as regras do Estado de residência. Se o desejarem, poderão beneficiar para o efeito do apoio e da assistência dos serviços da Comissão, eventualmente no âmbito do programa FISCALIS (seminários e/ou grupos de projecto). Os Estados-Membros em causa deverão seguidamente aplicar esse acordo no seu território, em conformidade com a respectiva legislação e práticas. O acordo bilateral poderia assumir a forma de um protocolo adicional à convenção aplicável em matéria de dupla tributação, devendo os acordos multilaterais ser concluídos no âmbito de uma convenção intergovernamental. Esta forma de proceder permitiria introduzir o regime-piloto com relativa celeridade e com a flexibilidade necessária, de uma forma que respeita plenamente o princípio da legalidade da tributação.
32. Com base no acordo assim concluído com outros Estados-Membros, as administrações fiscais dos Estados-Membros participantes deveriam seguidamente, por exemplo, através dos procedimentos internos adequados (designadamente, circulares ou convites à apresentação de “manifestações de interesse”), dar às sociedades a possibilidade de apresentarem a sua candidatura para uma participação no "regime-piloto". As sociedades interessadas (tanto a sociedade principal como as afiliadas) teriam de notificar o seu interesse em participarem no regime-piloto aos seus correspondentes habituais das administrações fiscais dos respectivos Estados de residência, e estes últimos teriam de informar e consultar sem demora as administrações fiscais dos restantes Estados-Membros em causa. Num prazo razoável, por exemplo, um prazo de dois a três meses a contar da notificação da candidatura efectuada pela sociedade, deve ser tomada uma decisão pelas duas ou mais administrações implicadas. Como no caso de qualquer outra decisão administrativa, uma eventual recusa deverá precisar as razões que a motivaram, só podendo ser justificada se a sociedade candidata não satisfizer as exigências enunciadas no acordo aplicável (as autoridades não dispõem de poder discricionário na matéria).

### *Obrigações relativas à apresentação das declarações e ao pagamento do imposto*

33. No que diz respeito às obrigações relativas à apresentação das declarações e ao pagamento do imposto, propõe-se que, em princípio, a sociedade principal seja obrigada a apresentar uma declaração fiscal para o grupo do Estado de residência unicamente às autoridades fiscais deste último. As administrações fiscais competentes dos restantes Estados em causa receberiam cópias dessa declaração fiscal, acompanhadas dos anexos pertinentes (por exemplo, balanços, contas de resultados e outros documentos requeridos pela legislação e pela prática em vigor no Estado de residência). As informações comunicadas deverão ser suficientemente pormenorizadas para permitir determinar os impostos suplementares ou as majorações de imposto sobre os lucros ou outros elementos relacionados com a tributação das pessoas singulares. Os serviços da Comissão consideram que, a fim de limitar os custos, seria conveniente não prever qualquer obrigação de tradução sistemática desses documentos. As administrações fiscais teriam, contudo, a possibilidade de requerer que os mais importantes fossem apresentados na língua nacional em ou qualquer outra língua adequada a expensas do contribuinte.
34. A própria natureza do regime-piloto implica inevitavelmente que o essencial dos encargos administrativos efectivos dele resultante seja assumido pela sociedade principal. É, com efeito, a este último que incumbirá calcular os lucros combinados do grupo de acordo com as regras do Estado de residência e reparti-los entre os membros do grupo de acordo com a fórmula pré-estabelecida para o efeito (ver infra). Os dados que correspondem aos diversos critérios de repartição deverão também ser comunicados às autoridades fiscais dos Estados-Membros em causa. O pagamento do imposto será, contudo, efectuado por cada membro do grupo no seu Estado de residência (acolhimento).

### *Questões relativas ao controlo e à supervisão do regime*

35. No respeitante à supervisão do regime-piloto, são aplicáveis as regras gerais em matéria de assistência mútua e de cooperação administrativa da UE, que deveriam, pois, ser utilizadas. Além disso, se necessário, as autoridades fiscais dos Estados-Membros interessados formarão equipas de auditoria conjuntas encarregadas de auditar a sociedade principal e os outros membros do grupo. As auditorias deverão poder ser efectuadas pelas equipas conjuntas em todas as instalações do grupo do Estado de residência, mas limitar-se estritamente aos aspectos que são abrangidos pelo regime-piloto. Em caso de litígio, os serviços da Comissão consideram que seria lógico aplicar, em princípio, as regras do Estado no qual a sociedade que pertence ao "grupo do Estado de residência" tem a sua residência, ou seja, o Estado de acolhimento no caso de uma afiliada e o Estado de residência no caso da sociedade principal. Afigura-se difícil conceber outra solução que seja compatível com a legislação nacional de cada Estado-Membro.
36. No acordo bilateral ou multilateral, os Estados-Membros deverão prever disposições adequadas no que diz respeito à cessação do(s) regime(s) piloto(s). Tais disposições deverão definir as regras de avaliação dos activos e do passivo, bem como o tratamento a dar às despesas após a cessação do regime-piloto, na hipótese de este último não ser prorrogado, sem impor às empresas participantes a obrigação de manter sistematicamente duas contabilidades durante toda a duração da fase de

experimentação do regime, uma estabelecida de acordo com as regras do Estado de residência e a outra de acordo com as regras do Estado de acolhimento.

### *Calendário*

37. Por definição, o regime-piloto será experimental e, conseqüentemente, limitado no tempo. Quer para os Estados-Membros participantes (administrações fiscais) quer para as empresas participantes, importa que seja previsto um período experimental suficientemente longo para permitir uma análise exaustiva do exercício e justificar os custos gerados pela adaptação ao regime. Com base nas observações recebidas, é proposta uma duração de cinco anos, no fim dos quais será efectuada uma avaliação final. Um horizonte de cinco anos significa que será fixada uma data de arranque e que o regime terminará automaticamente após cinco anos (por exemplo, de 1 de Janeiro de 2007 a 31 de Dezembro de 2011). As empresas elegíveis teriam, contudo, a possibilidade de aderir ao regime em qualquer altura durante esse período e, por conseguinte, participar durante um período mais curto (por exemplo, de 1 de Janeiro de 2009 a 31 de Dezembro de 2011).
38. A decisão de participação de uma sociedade no regime-piloto deveria ser vinculativa para a totalidade do período de cinco anos ou por um período inferior até à data prevista para a cessação do regime. Uma sociedade que insista em sair do regime antes do termo do período de cinco anos previsto deveria poder ser autorizada a fazê-lo, embora talvez fosse necessário prever uma reavaliação do imposto para os exercícios fiscais no âmbito do regime-piloto, bem como uma aplicação das regras de tributação "tradicionais" com efeitos retroactivos.

### *Fórmula de repartição*

39. Para efeitos do regime, cujo âmbito de aplicação é relativamente limitado, deveria ser suficiente o recurso a uma fórmula simples mas economicamente válida para repartir a matéria colectável entre os Estados-Membros participantes. Efectivamente, o volume das receitas fiscais "em causa" é limitado por diversos factores: o facto de o regime piloto ser reservado às pequenas empresas ou às pequenas e médias empresas; o reduzido número de pequenas e médias empresas que possuem estabelecimentos noutros Estados-Membros; o carácter facultativo da participação no regime-piloto; um acompanhamento rigoroso; as dimensões geralmente modestas do débito fiscal das PME, etc. Além disso, uma fórmula simples é fácil de gerir e de aplicar.
40. A fórmula de repartição poderia basear-se nos seguintes factores económicos: massa salarial, número de assalariados, vendas (volume de negócios), activos. A combinação dos vários factores permitiria aumentar a representatividade económica, mas tornaria a aplicação da fórmula mais complexa. Em função da opção escolhida, os Estados-Membros deverão, no que respeita aos factores utilizados, adoptar de comum acordo definições geralmente reconhecidas e utilizáveis na prática.
41. Recomenda-se que seja utilizada para a fórmula de repartição a parte correspondente a cada Estado-Membro em causa na massa salarial total (50%) e no volume de negócios global (50%) da empresa participante. Estes valores são fáceis de identificar na contabilidade e nas declarações fiscais das sociedades. Além disso, a combinação de um factor relacionado com os factores de produção (massa salarial)

com um factor ligado à produção (vendas) permite limitar os riscos de eventuais arbitrariedades.

42. De acordo com a lógica inerente ao conceito de tributação de acordo com as regras do Estado de residência e ao regime-piloto, a fórmula de repartição deveria ser aplicada tanto aos lucros como às perdas. As eventuais perdas das várias entidades do grupo seriam sujeitas às regras em matéria de imputação das perdas no exercício anterior ou no exercício seguinte do Estado em que a entidade em causa tem a sua residência fiscal, ou seja, às do Estado de residência no caso da sociedade principal (sociedade-mãe ou sede social) ou às do Estado de acolhimento no caso das afiliadas e dos estabelecimentos estáveis.
43. No âmbito do regime de tributação de acordo com as regras do Estado de residência, a sociedade principal agrega e declara o conjunto das suas actividades tributáveis em todos os Estados-Membros em causa através dos formulários de declaração fiscal do Estado de residência (ver supra). Estes dados não incluem necessariamente as informações obrigatórias relativas aos factores de repartição. Seria, por conseguinte, conveniente, elaborar um formulário específico e simples que permita juntar essas informações à declaração fiscal.

#### *Avaliação*

44. Afigura-se desejável que a Comissão e os Estados-Membros participantes criem um grupo de acompanhamento encarregado de supervisionar o regime-piloto. Os membros desse grupo consultar-se-iam mutuamente, examinariam os eventuais problemas de ordem prática e avaliariam a eficácia do regime. Além disso, seria conveniente convidar os Estados-Membros que apliquem o regime-piloto a apresentar, até 31 de Dezembro de 2009, um relatório circunstanciado que contenha uma avaliação global dos seus efeitos, de forma a permitir à Comissão e ao grupo de acompanhamento pronunciar-se sobre a sua eventual prorrogação ou supressão e decidir dos procedimentos úteis a instaurar.