

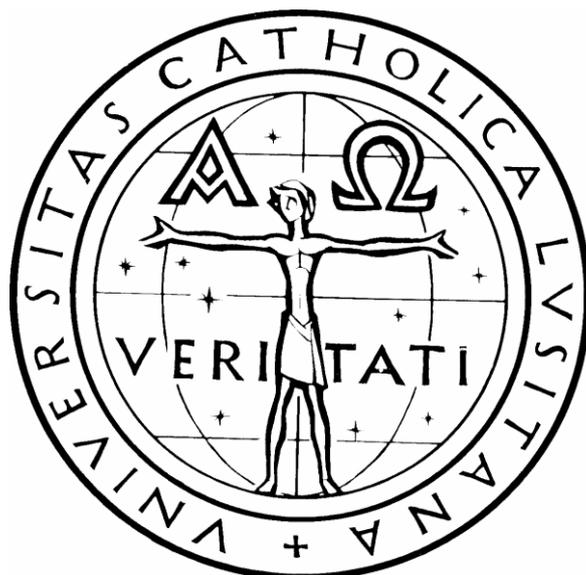
UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**O Regime dos Grupos de IVA do artigo 11º da Diretiva 2006/112/CE
do Conselho da União Europeia**

*Os fundamentos do regime, seu enquadramento em sede de direito comparado e
ponderação da sua aplicabilidade em Portugal*

Ana Patricia Viegas Borges da Cunha
Faculdade de Direito | Escola do Porto

2018



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**O Regime dos Grupos de IVA do artigo 11º da Diretiva 2006/112/CE
do Conselho da União Europeia**

*Os fundamentos do regime, seu enquadramento em sede de direito comparado e
ponderação da sua aplicabilidade em Portugal*

*Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa
para obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal*

Ana Patricia Viegas Borges da Cunha

Sob a orientação do Doutor Miguel Gonçalves Correia

2018

Aos meus Pais.

Um especial agradecimento ao Doutor Miguel Correia, orientador da presente dissertação, por toda a disponibilidade, conhecimento e dedicação demonstrada.

Agradeço ainda, a todos os Professores que, de alguma forma, contribuíram para que fosse possível a realização desta dissertação.

RESUMO

Nesta dissertação procede-se à análise dos fundamentos do regime dos Grupos de IVA, suas eventuais vantagens e inconvenientes, bem como a um exame das dúvidas, inseguranças e divergências de aplicação prática por parte dos Estados-Membros que possuem já este tipo de regime, com o objetivo de avaliar o eventual mérito da sua implementação em Portugal.

Palavras chave:

IVA

Grupos de IVA

Neutralidade Fiscal

Competitividade

ABSTRACT

This dissertation offers an analysis of the fundamentals of the VAT Group regime, its advantages and shortcomings, as well as an examination of the doubts, insecurities and divergences of practical application by the Member States that have already implemented this regime, with the aim of evaluating the eventual merit of its implementation in Portugal.

Keywords:

VAT

VAT Group

Fiscal Neutrality

Competitiveness

Índice

INTRODUÇÃO	9
Fenómeno dos Grupos de Sociedades ou Empresa Plurisocietária	10
1. Noção e Tipos de Grupos	10
1.1. Perspetiva Societária.....	11
1.2. Perspetiva Fiscal	12
Os Grupos no Direito Interno	14
1. IRC	14
2. IVA.....	14
Os Grupos de IVA no Direito da UE	16
1. Conceito de Agrupamento para efeitos de IVA – análise do art. 11º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho da UE.....	16
2. Objetivo da criação de grupos de IVA	18
3. Consulta prévia do Comité do IVA.....	19
4. Legitimidade para constituir Grupos de IVA.....	20
5. Âmbito de aplicação territorial.....	21
6. Vínculos “financeiro, económico e organizacional”	23
7. Direitos e Obrigações	25
8. Direito à dedução	26
9. Efeitos da incidência do IVA	28
9.1. Redução de custos administrativos.....	28
9.1.1. Custos de gestão do IVA	28
9.1.2. Custos diretos gerados pelas transações intra-grupo	28
9.2. Neutralidade nas transações intra-grupo.....	29
9.2.1. Agravamento dos custos de IVA	29
9.2.2. Finalidade semelhante ao Agrupamento de IVA	30
9.3. Competitividade	32

10. Tipologias e Direito comparado	33
10.1. Modelo alemão Organschaft clássico	34
10.1.1. Modelo Organschaft ou “Modelo-Base”	34
10.1.1.1. Alemanha	35
10.1.1.2. Irlanda.....	36
10.1.1.3. Reino Unido	36
10.1.2. Modelo Organschaft sectorial	37
10.2. Modelo de consolidação de pagamentos ou compensação de saldos de IVA. 38	
10.2.1. Itália.....	39
10.3. Método específico de determinação do valor tributável (tributação das transações intra-grupo).	40
10.3.1. Espanha	40
Cross-Border VAT	43
Medidas Anti Abuso	46
Possibilidade de implementação de um Regime de Grupos IVA em Portugal	48
CONCLUSÃO.....	52

Nota prévia

As citações constantes desta dissertação são efetuadas de acordo com as normas da APA (*American Psychological Association*), cujo método de identificação da fonte utilizada assume a forma **autor-data**.

Assim, a descrição completa das obras citadas poderá ser consultada em bibliografia e em outras obras citadas.

Lista de Siglas e Abreviaturas

Ac.	Acórdão
AF	Administração Fiscal
AG	Advogado(a)-Geral
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
ACE	Agrupamento Complementar de Empresas
Art.	Artigo(s)
AAP	Agrupamento Autónomo de Pessoas
CE	Comissão Europeia
CEF	Centro de Estudos Fiscais
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Comité do IVA	Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado
COM(2005) 89 final	Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude e a evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações. - Bruxelas, 16.3.2005.
COM(2009) 325 final	Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu no que respeita à faculdade de criação de agrupamentos para efeitos de IVA prevista no artigo 11.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado - Bruxelas, 2.7.2009.
CSC	Código das Sociedades Comerciais
Cf.	Conferir/Confrontar
DIVA	Diretiva 2006/112/CE de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA
DS	Direção de Serviços
EC	European Commission

EE	Estabelecimento Estável
EM	Estado(s) Membro(s)
EY	Ernst & Young
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
JO	Jornal Oficial
L.O.	Lei do Orçamento
MCCCIS	Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto Sobre as Sociedades
N.º	Número(s)
OJ	Ordenamentos Jurídicos
P.	Página(s)
§	Parágrafo
Pp.	Princípio(s)
p.e.	Por Exemplo
PE	Parlamento Europeu
PwC	PricewaterhouseCoopers
Reg.	Regulamento
RG	Regime de Grupo(s)
RETGS	Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
RTL	Regime de Tributação do Lucro
Ss.	Seguinte(s)
TUE	Tratado da União Europeia
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
VEG	VAT Expert Group
v.	Ver
WP	Working Paper

INTRODUÇÃO

A presente dissertação visa tentar compreender a razão pela qual, após diversos esforços, ainda não foi implementado pelo legislador nacional o RG IVA em Portugal, e, conseqüentemente, a verificar-se uma possível aplicação, quais os modelos disponíveis e conseqüências a eles subjacentes.

É um tema de extrema relevância prática, que urge ser devidamente escrutinado de modo a avaliar-se a eventual relevância da sua aplicação pelo legislador nacional, especialmente em face do agravar da competitividade dos mercados e da complexidade organizacional dos grupos.

Este estudo começa por analisar o fenómeno dos Grupos de Sociedades, para em seguida se focar no estudo dos Grupos de IVA, desde os seus desenvolvimentos a nível dos EM, às suas implicações e conseqüências, quer a nível nacional, quer a nível comunitário.

De seguida, debruçar-nos-emos sobre o RG no âmbito do Código de IRC e do IVA em Portugal.

Posteriormente, dedicar-nos-emos a um exame aprofundado e pormenorizado do RG IVA no Direito da UE, partindo dos conceitos gerais e de teor polissémico que, regra geral, não têm conseguido ser alvo de uma crítica consensual por parte dos EM. A análise será construída com recurso à jurisprudência do TJUE. Analisaremos então as medidas anti abuso, que, como veremos, são de extrema importância para este tema.

Por último, terminaremos com o atual ponto de situação desta problemática e com propostas de solução para a eventual criação de um RG IVA em Portugal, tendo em conta as já sucessivas tentativas, que se têm verificado infrutíferas.

Fenómeno dos Grupos de Sociedades ou Empresa Plurisocietária

1. Noção e Tipos de Grupos

Deparamo-nos nos dias de hoje, atento o progressivo crescimento e expansão externa dos grupos empresariais¹, a significativas modificações na sua natureza, máxime na forma de organização societária que tem vindo a assumir-se como predominante. Com o cristalizar deste processo surge o fenómeno dos grupos societários², de *iure* ou de *facto*, sujeitos a uma direção unitária comum³.

O grupo de sociedades⁴ não é mais do que o instrumento jurídico típico central desta forma de concentração⁵, que se caracteriza pela dicotomia entre a pluralidade jurídica das sociedades que o integram e a unidade económica do grupo⁶. Ou seja, face ao seu forte desenvolvimento, acabamos por assistir a grandes *concentrações de sociedades*⁷, sem paralelo histórico, com objetos distintos ou complementares, mas, com uma direção unitária comum. Este processo, no seu todo, conduziu ao aumento de operações internas⁸.

Assim, enquanto uma sociedade que não esteja em relação de grupo, é, em princípio, autónoma na tomada das suas decisões empresariais, o mesmo não sucede no que respeita a sociedades dominadas ou subordinadas em razão das relações de grupo em que se encontram⁹.

Ora, em face desta evolução e mutação da realidade dos mercados, urge compreender os fenómenos que originaram o aumento de fluxos económicos.

Com efeito, deparamo-nos cada vez mais com uma centralização das funções de suporte («*back-office*»), i.e., nas áreas administrativas, financeiras e de suporte informático, no sentido de obtenção de uma estruturação interna mais eficiente, verificando-se, de forma generalizada, a criação de entidades especializadas ou de unidades autónomas de serviços partilhados¹⁰, ainda que sob formas jurídicas distintas, para onde são transferidas e asseguradas as mencionadas funções¹¹. Com isto, racionaliza-

¹ (Rocha, 2012).

² (Antunes, 2002, p. 165 ss).

³ (Martins, 2008, p. 131).

⁴ (Antunes, 2002, p. 42) e (Oliveira, 2018, p. 14 ss).

⁵ (Antunes, 2002, p. 42 e 50).

⁶ *Ibid.*, p.45.

⁷ *Ibid.*, p.50; (Cunha, 2016), p.1058.

⁸ (Almeida, 2014, p. 295) e (Martins, 2008, p. 131).

⁹ (Ramos, 2018, p. 161).

¹⁰ v. (Oliveira, 2018, p. 16).

¹¹ (Martins, 2008, p. 135).

se os recursos disponíveis e a obtenção de sinergias, ganhos de escala e uniformização de procedimentos com libertação de recursos para a sua atividade principal¹².

Temos assistido também a outro fenómeno – operações *Spin-Off* - resultante da desintegração dos mercados em massa em centenas de micromercados, motivando assim a criação progressiva de sociedades de menor dimensão e especializadas em termos individuais na resposta aos nichos de mercado, com estruturas mais flexíveis e menos pesadas, dotadas pela empresa-mãe de um apoio financeiro, organizativo e de gestão, levando dessa forma a um crescente aumento do volume de transações internas¹³.

Já o fenómeno da integração vertical, poderá ser visto como a concentração “*plurissectorial integrada*”, i.e., concentração de várias fases de cadeia de produção e comercialização de um bem, correspondendo cada estágio de produção a uma sociedade juridicamente independente¹⁴. Martins entende que se caracteriza “*pela segmentação da sua intervenção em linhas de negócio que, embora distintas, se encontram ligadas entre si por canais de dependência comum*”¹⁵, e que se justifica porque, potencia “*o volume de operações efetuadas entre as empresas do grupo*”¹⁶.

Adiante, iremos explicar brevemente a perspetiva societária e fiscal, sendo possível evidenciar-se, através de uma análise comparativa, que a aceção dos grupos em Portugal é manifestamente diferente, constituindo uma realidade complexa e multidisciplinar¹⁷.

1.1. Perspetiva Societária

As relações de grupo baseiam-se num tipo de sociedades coligadas¹⁸, que se caracterizam por uma relação mais intensa entre as sociedades que o integram, encontrando-se legalmente prevista a sua forma de constituição¹⁹. Correspondem a um conjunto de sociedades “*sujeitas a uma influência comum, porque uma participa na outra, ou nas demais, ou porque todas se subordinam à orientação de uma delas ou de terceira entidade*”²⁰. Martins caracteriza as relações de grupo “*pelo poder legal de direção da sociedade dominante sobre a gestão das dominadas, com a sobreposição do*

¹² Ibid., p.135.

¹³ Ibid., p.136.

¹⁴ Ibid., p.136.

¹⁵ Ibid., p.173.

¹⁶ Ibid., p.173.

¹⁷ (Almeida, 2014, p. 296).

¹⁸ v. (Antunes, 2002), (Xavier, s.d.), (Guiné, 2014) e (Ramos, 2018, p. 387).

¹⁹ (Abreu, 2014, p. 49 ss); art. 482º ss.

²⁰ (Cunha, 2016), p.1057.

interesse do grupo ao interesse social destas últimas, quando isoladamente consideradas(...)”²¹.

Ora, o CSC consagra um regime jurídico excecional²², fazendo apenas referência às relações de grupo *stricto sensu*, i.e., relações constituídas por domínio integral, associado à detenção da totalidade do capital social a um contrato de subordinação ou de grupo paritário²³. Quanto ao domínio total, pode-se suscitar a dúvida de integração nesta categoria, tanto pela necessidade de participações de pelo menos 90% do capital social, como pela sua inserção no capítulo referente aos grupos constituídos por domínio total²⁴.

Resumindo, o grupo define-se por ser um fenómeno societário, criador de uma estrutura que agrega um certo número de sociedades, com primordial sujeição de atividades dirigidas à prossecução de um interesse comum.

1.2. Perspetiva Fiscal

Os regimes de tributação dos grupos norteiam-se pela maior ou menor abstração da autonomia jurídica das sociedades que os compõem, “*instituinto mecanismos de apuramento conjunto da matéria tributária*” ou “*permitindo a compensação de resultados entre as várias sociedades*”²⁵.

É atualmente uma prática de vários OJ, verificando-se a existência de 4 modelos distintos implementados de acordo com as opções legislativas. – *Consolidation Model* (modelo mais utilizado), *Organschaft*, *Group Contribution* (predominante nos Países Escandinavos) e *Group Relief* (presente no Reino Unido e Singapura²⁶).

Em Portugal, o legislador tributa as sociedades segundo a sua realidade económica de acordo com o RETGS²⁷ - art. 69º ss do CIRC. De acordo com este regime²⁸, podemos considerar que estamos face a um grupo de sociedades quando a sociedade-mãe, detenha, direta ou indiretamente, pelo menos 75% do capital de outra(s) sociedade(s) dominada(s), e desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto, há mais de um ano à data em que se inicia a aplicação do regime²⁹.

²¹ (Martins, 2008, p. 132).

²² Ibid., p.132; art. 488º ss do CSC.

²³ (Oliveira, 2018, p. 46 ss).

²⁴ v. (Martins, 2008, p. 132), rodapé 6; (Oliveira, 2018, p. 49) e (Ramos, 2018, p. 394).

²⁵ (Nunes, 2001, p. 61).

²⁶ v. (Correia, 2013).

²⁷ v. infra no presente estudo.

²⁸ (Feio, 2017, p. 353).

²⁹ (Aduaneira, 2015).

Assim, o grupo consiste num conjunto de sociedades em que uma delas controla as demais, exercendo sobre esta “poder”³⁰. Mas como é que se atesta que uma sociedade controla ou detém “poder” sobre outra? Para responder a esta questão, Correia assevera que o melhor recurso seria o critério do capital social, uma vez que se associa a poder, e, consequentemente, permite que a sociedade possa agir de acordo com os interesses da empresa-mãe³¹. Em particular, presume-se existir controlo quando *“the parents owns, directly or indirectly through its subsidiaries, more than half of the voting power of an entity”*³².

No sistema português, quanto à detenção de participações, o legislador decidiu exigir detenção de pelo menos 75% das ações sociais da dominada, sendo que na globalidade dos sistemas fiscais, encontramos uma disparidade quanto ao valor mínimo percentual exigido. Quanto ao poder de voto, Correia entende que uma maioria simples (i.e. mais de 50% do poder de voto) pode ser suficiente para assegurar o resultado³³, tendo sido este também o entendimento do legislador português³⁴.

Considera-se, portanto, que um grupo fiscal se encontra constituído, desde que detenha pelo menos 75% das participações sociais e pelo menos 50% dos votos.

³⁰ (Correia, 2013, p. 141).

³¹ Ibid., p.142.

³² Ibid., p.143.

³³ Ibid., p.144.

³⁴ v. n.º 1 do art. 54º do MCCCIS.

Os Grupos no Direito Interno

1. IRC

Nos impostos diretos, o principal vetor da criação de um regime tributário privativo para grupos empresariais prende-se com o pp. da igualdade “*na vertente da capacidade contributiva*”³⁵.

Em Portugal, passou a vigorar o RETGS³⁶ tal como já mencionado. A Lei n.º 2/2014 de 16 de Janeiro e a Lei n.º 82-C/2014 de 31 de Dezembro, vieram introduzir algumas alterações que vieram a ser sujeitas a esclarecimentos por parte da AT³⁷.

Este regime é opcional, podendo o grupo querendo, e desde que cumpridos todas as formalidades exigidas por lei, optar pela tributação agregada realizada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais. Contudo, para que seja possível a sua aplicação é preciso que não se verifiquem prejuízos nos 3 períodos de tributação anteriores.

Tal como resulta da al. c) do n.º 4 do art. 69º do CIRC, e de acordo com a Informação Vinculativa da AT n.º 229/2017 – Despacho 02.08.2017 - este regime deve ser aplicado a sociedades dominantes e dominadas³⁸, desde que cumpram os requisitos cumulativos aplicáveis, tal como plasmados na Circular da AT na matéria (n.º 5/2015)³⁹.

As sociedades-mãe ficam adstritas ao cumprimento de todas as obrigações, seja de comunicação da alteração na composição do grupo, renúncia ou cessação, bem como da apresentação da declaração periódica de rendimentos e pagamentos de impostos.

2. IVA

A implementação do RG é uma opção concedida a EM sujeitos à DIVA. O legislador português, no entanto, acabou por não adotar, até à data, na legislação nacional essa possibilidade⁴⁰, fundamentando-se, essencialmente, na dificuldade de conceptualização e de aplicação prática⁴¹.

³⁵ (Martins, 2008, p. 134).

³⁶ (Loureiro, 2011, p. 7).

³⁷ (Aduaneira, 2015) e (Ferreira, Almeida, Medhalho, & Coimbra, 2015).

³⁸ v. (PwC, 2015).

³⁹ Cf. (Aduaneira, 2015, p. 3).

⁴⁰ v. opinião de (Almeida, 2014, p. 305).

⁴¹ Ibid., p.304.

Não obstante, existem precedentes de pedidos apresentados, pois, já houve uma tentativa de introdução de um RG IVA Sectorial⁴², tendo como subjacente a necessidade de garantir a neutralidade e a simplicidade daí decorrentes⁴³. Estas tentativas revelaram-se, no entanto, infrutíferas, tendo sido expressamente recusadas aquando da sua análise pela AT⁴⁴.

A AT,⁴⁵ para fundamentar o não acolhimento, defendeu que a criação de RG IVA para setores isentos, não implicaria qualquer simplificação no cumprimento de obrigações por parte das empresas, e acabaria por dar origem a uma maior complexidade no controlo das operações realizadas pelo grupo⁴⁶. Pelo que, concluía-se que as desvantagens decorrentes da implementação do regime eram maiores que os benefícios que lhe eram apontados⁴⁷.

No entanto, o legislador português optou por consagrar a figura do ACE⁴⁸, estabelecendo uma isenção de IVA prevista nos n.º 21 e 22 do art. 9º do CIVA, admitindo, desde que cumpridos os pressupostos descritos na Informação Vinculativa n.º8502 de 15.05.2015, a possibilidade de utilização desta figura pelos setores de atividade isentos⁴⁹ com vista a centralizar as atividades de carácter administrativo, sem que daí resultasse qualquer custo acrescido de IVA⁵⁰ e de cooperação entre os membros dos grupos⁵¹.

Apesar das vantagens, esta solução reúne um conjunto de requisitos que se têm vindo a verificar difíceis de alcançar⁵², e, assim, seguindo Leite, Palma e Martins⁵³, face ao fraco alcance do regime de isenção previsto no CIVA aplicável aos AAP, assevera-se a necessidade de uma nova reflexão por parte do Estado Português numa possível integração do RG IVA na legislação interna.

Os recentes casos DNB Banka e Aviva, vieram agudizar esta necessidade de reflexão por parte do legislador e AT nacionais.

⁴² Ibid., p.304.

⁴³ (Palma, A Faculdade de Criação de Grupos [...], 2016, p. 99).

⁴⁴ (Leite, 2015, p. 218).

⁴⁵ v. Parecer n.º 198/09, de 6/07/09 do CEF e Informação n.º2011 de 12.10.98 da DS do IVA; (Almeida, 2014, p. 305) e (Leite, 2015, p. 218) rodapé 18.

⁴⁶ (Almeida, 2014, p. 305) e (Palma, A Faculdade de Criação de Grupos [...], 2016, p. 100).

⁴⁷ (Palma, A Faculdade de Criação de Grupos [...], 2016, p. 100).

⁴⁸ São sujeitos passivos na aceção da al. a) do n.º 1 do art. 2º do CIVA. v. (Palma, Introdução ao IVA, 2017, p. 61), (Martins, 2008, pp. 151-152) e (Carvalho, 2013, p. 88 ss).

⁴⁹ (Claro & Freitas, 2017, p. 503).

⁵⁰ Ibid., p.512.

⁵¹ Ibid., p.512.

⁵² (Almeida, 2014, p. 307).

⁵³ (Leite, 2015) e (Palma, A Comunicação da CE [...], 2009) e (Martins, 2008).

Os Grupos de IVA no Direito da UE

1. Conceito de Agrupamento para efeitos de IVA – análise do art. 11º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho da UE.

A título preliminar, há que ter em conta o art. 9º da DIVA que determina quem pode ser considerado sujeito passivo para efeitos de IVA⁵⁴. Daqui, é suscitada a questão de saber se as empresas podem ou não constituir um sujeito passivo único.

O legislador da UE, prevendo as consequências e virtual desadequação do conceito de sujeito passivo, assente na personificação jurídica, à realidade grupal, concedeu um tratamento autónomo a esta realidade, consagrando um regime especial e de carácter facultativo⁵⁵, originando o denominado Grupos de IVA⁵⁶.

A verdadeira noção, apenas foi reconhecida na legislação comunitária na Sexta Diretiva⁵⁷, tendo, posteriormente, sido acolhida na íntegra no art. 11º da DIVA, não tendo sido alterado o seu âmbito de aplicação, nem os seus pré-requisitos formais⁵⁸. Podemos então dizer que, o agrupamento de IVA é um conceito “«independente»”⁵⁹, e, permite atualmente agregar sujeitos passivos e não passivos de IVA, independentemente da forma jurídica, da estrutura do negócio e da realidade comercial e económica⁶⁰.

De facto, o art. 11º é a única disposição da DIVA que prevê os Grupos de IVA⁶¹, estabelecendo que cada EM pode determinar como único sujeito passivo de IVA, uma ou mais pessoas estabelecidas em território desse mesmo EM, que embora juridicamente independentes, se encontrem vinculadas cumulativamente entre si a nível financeiro, económico e organizacional. No entendimento de Basto, trata-se de uma faculdade e não de uma obrigação⁶².

A CE⁶³ descreve-o como uma “«ficção»”, um tipo particular de sujeito passivo concebido exclusivamente para fins de aplicação do IVA, onde a substância económica, tem precedência sobre a forma jurídica⁶⁴. Explica Palma que, ao aderir ao grupo de IVA,

⁵⁴ v. (Martins, 2008, p. 137) e (Almeida, 2014, p. 296).

⁵⁵ (Martins, 2008, p. 138).

⁵⁶ Ibid., p.139; (Borselli, 2009, p. 376) e (Ivan & Vyncke, 2009, p. 454), e (Basto, 1991, p. 142).

⁵⁷ (AG Mengozzi (Larentia+Minerva), 2015, p. 8).

⁵⁸ (CE/Irlanda, 2013) §37.

⁵⁹ (Group, VEG 70, 2018, p. 7).

⁶⁰ Ibid., p.7; (Almeida, 2014, pp. 297-298) e (Leite, 2015, p. 229) rodapé 36.

⁶¹ (PwC, 2006) e (Group, VEG 70REV1, 2018).

⁶² (Basto, 1991, p. 142) e (Palma, 2009, pp. 90-91) rodapé 93.

⁶³ COM(2009) 325final, p.5.

⁶⁴ (Ivan & Vyncke, 2009, p. 455).

“cada um dos membros abandona qualquer eventual forma jurídica coexistente, passando a integrar para, efeitos de IVA, um novo sujeito passivo independente”⁶⁵, i.e., as operações realizadas no âmbito do grupo⁶⁶ ficam fora do âmbito de incidência e passam a ser meros fluxos económicos⁶⁷. Segundo a CE, com a aquisição da condição de sujeito passivo único, passa-se a poder incluir todas as atividades dos seus membros num só agrupamento⁶⁸.

Existem EM que consideram que deve ser concedido aos potenciais membros do grupo o poder de decidir se devem ou não usar o RG, no entanto, outros entendem que os membros não têm esse direito⁶⁹. Apesar do livre arbítrio concedido aos EM, e consequente divergência entre eles, há que ter em atenção que a DIVA possui um âmbito pessoal, territorial e material, que tem que se cumprir⁷⁰, devendo sempre ter em respeito a Diretiva e o seu propósito, promovendo a neutralidade e refletindo a realidade económica.

Assim, caso os membros decidam adotar este regime, renunciam de forma automática a qualquer eventual forma jurídica coexistente, passando a incorporar para fins de IVA, um novo sujeito passivo independente⁷¹. O grupo passa a ser o único com número de identificação IVA, ficando o membro efetivamente privado do seu estatuto individual⁷², sendo o grupo o único com poderes para subscrever as declarações deste tributo⁷³. Ademais, por motivos de controlo fiscal, os regimes não devem consentir a adesão simultânea a mais do que um grupo de IVA⁷⁴.

Cumprido por último mencionar que, com o intuito de clarificar a legislação da UE, foi aditado um 2º parágrafo que veio permitir a adoção de medidas, desde que necessárias e adequadas⁷⁵, com vista a evitar práticas abusivas por parte dos grupos⁷⁶, quando estes exerçam a faculdade prevista no art. 11º da DIVA.

⁶⁵ (Palma, A Comunicação da CE [...], 2009, p. 247).

⁶⁶ Ibid., p.246; (Skandia, 2014) §29.

⁶⁷ (Palma, A Comunicação da CE [...], 2009, p. 246); (EC, WP n.º 845, 2015, p. 5 e 28) e (Claro & Freitas, 2017, p. 502).

⁶⁸ COM(2009) 325final, p.6 e (Palma, A Comunicação da CE [...], 2009, p. 252).

⁶⁹ (EC, WP n.º 845, 2015); Realça-se o WP n.º 813, pois foi onde surgiu esta questão.

⁷⁰ v. (AG Mengozzi (Larentia+Minerva), 2015, p. 11). Também Ac. (CE/Suécia, 2013) §35 e (CE/Irlanda, 2013) §36.

⁷¹ (Leite, 2015, p. 229).

⁷² Ibid., p.228.

⁷³ COM(2009) 325final, p.5; v. (Almeida, 2014, p. 297), (Palma, 2012), slide 8. E, (Skandia, 2014) §29, (AG Mengozzi (Larentia+Minerva), 2015, p. 8) e (Amplisientífica, 2008) §19-20 e 23.

⁷⁴ COM(2009) 325final, p.9 e (Almeida, 2014, p. 299).

⁷⁵ (AG Mengozzi (Larentia+Minerva), 2015, p. 11) e COM(2009) 325final, p.4.

⁷⁶ v. (CE/Suécia, 2013) §38 e (AG Mengozzi (Larentia+Minerva), 2015, p. 12).

Esta faculdade pode, todavia, vir a ser contrária ao pp. da neutralidade por gerar concorrência fiscal entre EM, sendo considerada um desvio nacional às regras comunitárias em matéria de IVA⁷⁷.

Concluindo, podemos dizer que a não tributação das operações internas surge como condição essencial de salvaguarda do pp. da neutralidade, sendo hoje consagrada, tanto pela doutrina como pela jurisprudência comunitária.

Esta questão será analisada em tempo oportuno mais adiante.

2. Objetivo da criação de grupos de IVA

O objetivo primordial do legislador, de acordo com a exposição de motivos⁷⁸ e a jurisprudência maioritária do TJUE⁷⁹, foi o de garantir aos EM a possibilidade de não terem de considerar como autónomos aqueles sujeitos passivos cuja «independência» seja puramente técnico-jurídica, tanto por motivos de simplificação administrativa como de combate à fraude e evasão fiscais⁸⁰ verificadas em determinados sectores ou em certos tipos de operações⁸¹, como p.e., o fracionamento de uma empresa entre vários sujeitos passivos com a finalidade de poder beneficiar de um regime especial⁸².

Daqui retira-se que o intuito da criação do regime é, pura e simplesmente, o de simplificação administrativa, tanto para os contribuintes como para a AT⁸³.

Temos ainda o aditamento ao 2º parágrafo, que teve como objetivo ajudar os EM a prevenir possíveis situações injustas causadas pelo grupo de IVA⁸⁴, concedendo-lhes a faculdade de tomarem todas as medidas úteis e necessárias para evitar uma eventual fraude ou evasão fiscal através da utilização do 1º parágrafo do art. 11º da DIVA⁸⁵.

⁷⁷ COM(2009) 325final, p.2.

⁷⁸ COM(2005) 89final.

⁷⁹ v. (CE/Irlanda, 2013) §47, (CE/Suécia, 2013) §37, (CE/Reino Unido, 2013) §43, entre outros.

⁸⁰ (Elgaard, 2017, p. 7); Ac. (CE/Irlanda, 2013), §47, (CE/Dinamarca, 2013) §44 e (CE/Suécia, 2013), §37.

⁸¹ (Amand, 2007, p. 238) e (Elgaard, 2017, p. 7).

⁸² Cf. COM(2009) 325final, p.3 e rodapé 4; (Palma, 2009, p. 243); também (CE/Irlanda, 2013) §47, (CE/Suécia, 2013) §37, e (AG Mengozzi (Larentia+Minerva), 2015, p. 8); v. (EC, WP n.º 845, 2015, p. 28).

⁸³ (EC, WP n.º 845, 2015, p. 28);. (Almeida, 2014, p. 298).

⁸⁴ COM(2009) 325final, p.4.

⁸⁵ (CE/Reino Unido, 2013) §45, (CE/Irlanda, 2013) §48-49, (CE/Dinamarca, 2013) §45-46.

3. Consulta prévia do Comité do IVA

A própria redação da norma, estabelece a obrigatoriedade de Consulta Prévia do Comité do IVA, pois, refere que só após a consulta é possível a introdução de um RG IVA⁸⁶. Esta consulta admite que a CE e os EM possam fazer um controlo da utilização que um EM faz da facultade que lhe é concedida⁸⁷.

No entender da CE, tal significa que esta obrigação tem de ser satisfeita antes da publicação das normas nacionais destinadas à criação do grupo ou quando existam alterações substantivas aos regimes existentes⁸⁸, de forma a atingir uma harmonização⁸⁹ entre os EM⁹⁰. A consulta⁹¹ deve ter lugar com antecedência suficiente, com vista a permitir a concretização de um verdadeiro debate pelo Comité do IVA, de modo a garantir a legitimidade e a fiabilidade da criação do regime, acautelando o respeito pelos pp. inerentes, bem como, a monitorização plena do funcionamento deste mecanismo de derrogação substantiva⁹². Salienta-se que, apesar da existência de uma obrigação de consulta prévia, este procedimento é meramente consultivo, sendo desprovido de qualquer efeito vinculativo⁹³.

Na linha de raciocínio de Vyncke, o Comité apenas pode apreciar os fundamentos e averiguar os princípios-base do IVA, não podendo emitir qualquer juízo, seja a favor ou contra as medidas nacionais que foram propostas pelos EM. Assim, a simples análise dessas medidas é suficiente, o que denota que o processo de consulta não é suspensivo⁹⁴.

Deste modo, esta consulta mais não é do que uma cautela ao livre arbítrio facultada aos EM, e uma tentativa de conseguir a harmonização entre os EM e o respeito pelos pp. subjacentes ao sistema comum do IVA, e a sua ausência consubstanciaria numa violação do Direito da UE⁹⁵.

⁸⁶ COM(2009) 325final, p.4; Cf. (Ivan & Vyncke, 2009, p. 454); (Amplisientifica, 2008) §18.

⁸⁷ (CE/Países Baixos, 2013) §55.

⁸⁸ COM(2009) 325final, p.4.

⁸⁹ v. (Borselli, 2009, p. 380).

⁹⁰ (Palma, 2009, p. 88) rodapé 6.

⁹¹ v. (Vyncke, 2007, p. 260).

⁹² Ibid., p.260; COM(2009) 325final, p.4-5 e também (Palma, 2016, p. 93).

⁹³ (Martins, 2008, p. 138) rodapé 19.

⁹⁴ (Vyncke, 2007, p. 260). v. ainda (Stradasfalti, 2006) §30-31 e (AG Sharpston (Stradasfalti), 2006) §47-52 e 61.

⁹⁵ Cf. (Amplisientifica, 2008) §22-23; v. (Palma, 2016, p. 89), (Almeida, 2014, p. 298), (Vyncke, 2007, p. 260).

4. Legitimidade para constituir Grupos de IVA

O art. 11º da DIVA determina que cada EM tem legitimidade para reconhecer como sujeito passivo único as “pessoas” estabelecidas no território do seu país.

O legislador, ao empregar esta expressão, deixou margem para interpretações que levaram à consagração de regimes nacionais divergentes. Hoje em dia, o termo utilizado ainda é objeto de divergências tanto na Doutrina⁹⁶, como na Jurisprudência⁹⁷. No entanto, é necessário que seja interpretado de forma autónoma e uniforme⁹⁸.

Por um lado, é entendimento veiculado pela CE⁹⁹ que, a expressão “*pessoas*” foi empregue com vista a evitar a reiteração da expressão “*sujeitos passivos*” na mesma frase¹⁰⁰, e não com a finalidade de integrar sujeitos passivos e não passivos de IVA¹⁰¹. Considera que se encontra vedada a inclusão no RG IVA de sujeitos não passivos, por não corresponderem à definição constante no art. 9º nem se encontrarem nas condições elencadas na 1ª parte do n.º 1 do art. 13º¹⁰² da DIVA. É opinião da CE e de Almeida que, permitir a incorporação de sujeitos não passivos num RG IVA poderia, certamente, afetar o próprio conceito¹⁰³, entendendo que não pode converter-se em sujeito passivo só pelo simples facto de se encontrar inserido num Grupo¹⁰⁴, dado que na base da qualificação como sujeito passivo se encontra o necessário desenvolvimento de uma atividade económica¹⁰⁵.

Por outro lado, importa chamar à colação o juízo do TJUE¹⁰⁶, orientado pela linha de pensamento do AG Jääskinen nas suas conclusões¹⁰⁷, tendo ambos discordado da posição acima descrita. Com efeito, é já assegurado pela jurisprudência maioritária¹⁰⁸ que, não resulta das sucessivas alterações à redação da norma a intenção do legislador de excluir ou impedir a integração de sujeitos não passivos de IVA num RG IVA¹⁰⁹. Na opinião do AG Jääskinen, o legislador “*pretendeu ampliar o âmbito de aplicação no que*

⁹⁶ v. em pormenor (Vyncke, 2007, p. 255).

⁹⁷ (CE/Finlândia, 2013).

⁹⁸ *Ibid.*, §62.

⁹⁹ COM(2009) 325final, p.6.

¹⁰⁰ (Almeida, 2014, p. 298).

¹⁰¹ (Palma, 2009, p. 250).

¹⁰² *Ibid.*, p.251.

¹⁰³ (Almeida, 2014, pp. 298-299).

¹⁰⁴ COM(2009) 325final, p.6.

¹⁰⁵ Art. 9º DIVA; (Martins, 2008, p. 137) e (Almeida, 2014, p. 296).

¹⁰⁶ (CE/Irlanda, 2013).

¹⁰⁷ (AG Jääskinen (CE/Irlanda), 2012).

¹⁰⁸ Cf. (CE/Irlanda, 2013) §32, (CE/Dinamarca, 2013) §36, (CE/Reino Unido, 2013) §35, (CE/Países Baixos, 2013) §37.

¹⁰⁹ (CE/Irlanda, 2013) §39, 41, 46.

respeita àqueles que podem recorrer ao agrupamento para efeitos de IVA”¹¹⁰, atestando que o art. 11º permite aos EM considerarem sujeitos passivos únicos quaisquer pessoas juridicamente independentes situadas nesse EM e vinculadas estritamente nos 3 níveis, e rematando que “[e]sta conclusão está em conformidade com o princípio da certeza jurídica, o qual é particularmente importante em matérias fiscais(...)”¹¹¹ em que tanto os sujeitos passivos, como as AF e os EM, “têm que confiar na redação clara e precisa”¹¹² do direito da UE.

Pelo que, o TJUE decidiu não ser passível de aceitação que a norma tenha de ser interpretada no sentido de que os sujeitos não passivos de IVA não possam ser incluídos num grupo de IVA¹¹³.

Resulta, assim, que as regras do grupo não podem ser limitadas a entidades com personalidade jurídica¹¹⁴, a menos que a restrição seja apropriada, necessária e adequada para combate à fraude e evasão fiscais. Denote-se que, atualmente, emana da sequência de várias decisões emitidas pelo TJUE que o art. 11º da DVA refere-se apenas a “pessoas”, abrangendo pessoas tributáveis e não tributáveis¹¹⁵.

Concluindo, e acompanhando o entendimento da jurisprudência maioritária, poderá dizer-se que se atendermos aos objetivos, visto que é a atividade e não a forma jurídica que define o estatuto de sujeito passivo¹¹⁶, este regime acaba por favorecer a neutralidade¹¹⁷, sendo que a inserção de sujeitos não passivos poderá ser coerente, colocando as organizações societárias, que incluem essas pessoas, na mesma posição das demais, conferindo um tratamento não discriminatório¹¹⁸.

5. Âmbito de aplicação territorial

Aqui, urge saber quem pode ser considerado “estabelecido” na aceção do art. 11º, pois, esta norma restringe o âmbito de aplicação territorial aos EM para efeitos de agrupamento.

¹¹⁰ (AG Jääskinen (CE/Irlanda), 2012), §34.

¹¹¹ Ibid., §36.

¹¹² Ibid., §36.

¹¹³ (CE/Irlanda, 2013) §50, (CE/Reino Unido, 2013) §42,

¹¹⁴ v. (Carvalho, 2013) e (Larentia + Minerva, 2015) §18-21.

¹¹⁵ (Group, VEG 70, 2018, pp. 7-8).

¹¹⁶ (AG Jääskinen (CE/Irlanda), 2012) §50.

¹¹⁷ v. (Marks & Spencer, 2008) e (CE/Finlândia, 2013) §49-50.

¹¹⁸ (CE/Finlândia, 2013) §49-50.

A CE tem vindo a interpretar a norma no sentido de esta se cingir¹¹⁹ a empresas cuja sede da sua atividade económica esteja fisicamente situada no EM que aplica o RG e a EE de empresas estrangeiras¹²⁰ situadas no território dos EM que consagrem este regime, não fazendo qualquer menção à consagração dos regimes de grupo Cross-Border, ou seja, acaba por não abranger os EE situados fora do território do EM¹²¹. Caso abrangesse, poderia levantar questões também relacionadas com a soberania fiscal dos EM¹²².

Esta restrição é claramente controversa a vários níveis, dado que restringe a liberdade de estabelecimento¹²³ postulada no art. 49º do TFUE¹²⁴, constituindo uma discriminação injustificada entre sujeitos residentes e não residentes, sendo de grande dificuldade contemplar uma justificação proporcional a esta discriminação¹²⁵. Por outro lado, se atendermos à conjugação do art. 43º da DIVA com o art. 54º do TFUE, parece permitir-se que o EE de uma empresa estrangeira possa beneficiar das mesmas vantagens fiscais de que gozam as entidades sujeitas à legislação nacional do EM em causa¹²⁶.

Quanto à compatibilidade da mencionada exclusão temos que ter em consideração uma das jurisprudências mais relevantes para o caso (apesar de não fazer qualquer referência aos grupos de IVA) - o Ac. FCE Bank.

Neste Ac. o TJUE segue a linha de raciocínio do AG Léger¹²⁷, que adota opinião divergente da CE, dizendo que, não sendo o EE uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, mesmo situado noutra EM, não deve ser considerado sujeito passivo na aceção do art. 9º da DIVA, em razão dos custos que lhe são imputados pelas prestações de serviço que lhe são fornecidos pela sociedade, e, não dar lugar à sujeição do IVA¹²⁸. Clarifica ainda que *“os serviços prestados no interior de uma mesma entidade jurídica não são susceptíveis de constituir prestações de serviços sujeitas a IVA, mesmo se o seu custo for objecto de uma repartição entre os diferentes estabelecimentos estáveis”*¹²⁹.

¹¹⁹ (Soares, 2014, p. 541).

¹²⁰ (FCE Bank, 2006, pp. 12-15) e COM(2009) 325final, p.9.

¹²¹ COM (2009) 325 final, p. 7-8; (Almeida, 2014, p. 299); (Ivan & Vyncke, 2009, p. 456 e 460).

¹²² (Palma, 2009, p. 251 e 252) e (Kesteren, Merckx, & Sternberg, 2013, p. 188).

¹²³ Para uma análise mais pormenorizada v. (Nogueira, 2010, p. 208 ss).

¹²⁴ Cf. (Vyncke, 2007, p. 256) e (Ivan & Vyncke, 2009, pp. 456, 460-461).

¹²⁵ (Ivan & Vyncke, 2009, p. 461) e (Doesum, Kesteren, & Norden, 2007).

¹²⁶ COM(2009) 325final, p.8.

¹²⁷ (AG Léger (FCE Bank), 2005).

¹²⁸ Ibid., §76. e (FCE Bank, 2006) §51 e 53.

¹²⁹ (AG Léger (FCE Bank), 2005) §34.

Por sua vez, Almeida é da opinião de que no caso da integração de um membro que detenha um EE situado no estrangeiro, deverá considerar-se as operações realizadas fora do grupo¹³⁰, quaisquer que sejam os serviços que preste ao seu EE sito no estrangeiro.

Assim, dada a discussão que tem vindo a surgir em resultado desta restrição, tanto a nível doutrinal como jurisprudencial, o Comité do IVA com vista a resolver esta querela, no seguimento do aresto do Ac. Skandia¹³¹, aprovou por unanimidade, as orientações de relevo plasmadas em “*Guidelines*” emitidas pela CE¹³².

6. Vínculos “financeiro, económico e organizacional”¹³³

Esta questão é pertinente, pois, sem a verificação destes vínculos, o RG IVA não existe, conclusão já consensual tanto na doutrina como na jurisprudência. No entanto, ainda não há nada que defina com clareza esta condição tripla¹³⁴, criando incerteza, tanto para os membros dos grupos, como para a AT.

Dada a assinalável importância de aplicação uniforme das regras deste regime, forma emitidas orientações pela CE em 2009, e, bem mais recentemente, pelo VEG¹³⁵, que deu origem ao VEG n.º70.

Como já afirmado pela CE¹³⁶ e já anteriormente referido, verifica-se uma primazia da realidade económica sobre a forma jurídica, e, por isso, deve-se considerar que a substancia económica compreende a necessidade da existência dos três vínculos que devem ser cumpridos para que pessoas juridicamente independentes sejam tratadas como sujeitos passivos únicos¹³⁷.

Desde já se afirma que nenhum dos vínculos prevalece, exigindo-se desse modo uma abordagem holística¹³⁸. É necessário que estes vínculos existam tanto à data da criação do grupo de IVA, como no decurso da sua existência, e, se porventura algum dos membros deixar de estar adstrito num destes três planos, deve ser instado para abandonar o grupo.

¹³⁰ (Almeida, 2014, p. 300).

¹³¹ (Skandia, 2014) e (Norden, 2016).

¹³² v. (EC, Guidelines 103rd meeting – WP n.º 869, 2015) e (EC, Guidelines 105rd meeting – WP n.º 886 final, 2016, p. 205); (EC, WP n.º 933, 2017, pp. 2-3).

¹³³ v. (EC, WP n.º 918, 2017) e (Group, VEG 70, 2018).

¹³⁴ (Basto, 1991, pp. 142-143).

¹³⁵ Cf. (Group, VEG 70REV1, 2018).

¹³⁶ COM (2009) 325final.

¹³⁷ (EC, WP n.º 918, 2017, p. 4).

¹³⁸ (Group, VEG 70REV1, 2018, pp. 10-11).

Porquanto, dada a particularidade deste regime, é essencial que a sua aplicação revista condições muito estritas, e, por isso, estes só existem se se verificarem cumulativamente e desde que respeitados os pp. que o norteiam. Desta condição emerge uma garantia contra o combate de práticas abusivas, que permite que sejam excluídas estruturas puramente artificiais, sem qualquer significado económico¹³⁹.

Neste sentido, a CE veiculou orientações¹⁴⁰ no sentido de:

- ❖ *Vinculo financeiro*¹⁴¹ – Verifica-se pela existência de uma percentagem superior a 50% de participação no capital ou nos direitos de voto, ou de um contrato de franquia, garantindo, desta forma, o controlo efetivo de uma empresa sobre a outra¹⁴². Na prática esta percentagem tende a variar, mas a generalidade dos EM tem vindo a exigir uma percentagem superior a 50% nas quotas do capital para determinar a relação financeira¹⁴³.
- ❖ *Vinculo económico* – Deverá ser aferido em função da existência de uma ou mais situações de cooperação económica¹⁴⁴. Tem a ver com a atividade desenvolvida pelas empresas.
- ❖ *Vinculo organizacional* – Deverá ter-se em conta a existência de uma estrutura de gestão partilhada, ou, parcialmente partilhada entre os membros do grupo¹⁴⁵.

Desta feita, estas condições visam garantir que só as entidades que se encontrem vinculadas nos 3 planos, possam beneficiar das disposições do grupo de IVA. Se esta condição tripla for minimizada para apenas o vinculo financeiro, estaríamos a ir contra os critérios estabelecidos na DIVA¹⁴⁶, pois nada nos diz que um critério é mais importante que o outro, sendo necessária a aplicação dos três critérios de forma flexível¹⁴⁷.

Acresce que, como refere o VEG¹⁴⁸ o grupo de IVA deve admitir a interação entre sujeitos passivos e sujeitos não passivos de IVA, sempre que verificados os 3 vínculos¹⁴⁹.

¹³⁹ (Almeida, 2014, p. 301).

¹⁴⁰ COM(2009) 325final, p. 10; v. (Palma, 2009, p. 253).

¹⁴¹ v. (EC, WP n.º 933, 2017, p. 7), (EC, WP n.º 918, 2017) e COM(2009) 325final; (Zuidgeest, 2010, p. 29).

¹⁴² Cf. COM(2009) 325final, p. 10 e (Almeida, 2014, p. 300).

¹⁴³ (Group, VEG 70, 2018, p. 8).

¹⁴⁴ Ibid., p.8; COM(2009) 325final, p. 10 e (Almeida, 2014, p. 300).

¹⁴⁵ (Group, VEG 70, 2018) e (Almeida, 2014, p. 300).

¹⁴⁶ v. (Zuidgeest, 2010) e (EC, WP n.º 933, 2017, p. 8).

¹⁴⁷ (Group, VEG 70, 2018, p. 8).

¹⁴⁸ (Group, VEG 70REV1, 2018).

¹⁴⁹ Ibid. p.10.

Apesar das orientações da CE, os testes que os EM utilizam para interpretar os mencionados vínculos, variam de acordo com o país em questão.

7. Direitos e Obrigações

Como resultado deste regime, os membros passam a ser considerados um sujeito passivo uno, e, com isso, adquirem um conjunto de direitos e obrigações como qualquer outro sujeito passivo, sendo-lhes aplicáveis todos os preceitos constantes da DIVA e da jurisprudência do TJUE¹⁵⁰. Portanto, o cumprimento das obrigações caberá ao grupo no seu todo e não a cada membro individualmente¹⁵¹.

Como já acima afluído, apenas existirá um único número de identificação¹⁵², que vai ser o número que vai identificar o grupo e que deverá ser utilizado na faturação resultante da entrega de bens ou prestações de serviços efetuadas¹⁵³. A CE admite a possibilidade que a AT mantenha o número de identificação do membro, com o propósito de acompanhar as atividades internas do grupo¹⁵⁴.

A isto, acresce a obrigatoriedade de entrega das declarações tributárias¹⁵⁵ pelo grupo, que irá consignar o saldo líquido do IVA do grupo correspondente às transações efetuadas por cada membro, mas tendo em consideração que as operações internas apenas geram a obrigação de submissão da declaração de IVA¹⁵⁶. Os créditos do IVA são reconhecidos na mencionada declaração, e serão compensados com as dívidas de IVA de outros membros do grupo. Não se pode deixar de realçar que tanto as dívidas como os créditos são do próprio grupo, e não dos membros enquanto sujeitos individuais¹⁵⁷.

No que concerne a terceiros, o grupo atua como sujeito passivo único sendo a sua situação em relação a este imposto e ao seu tratamento, inteiramente comparável à de um

¹⁵⁰ COM(2009) 325final, p.11; (Palma, 2009, p. 254) e (Vyncke, 2007, p. 260).

¹⁵¹ Cf. (Almeida, 2014, p. 302) e (Palma, 2009, p. 254).

¹⁵² Art. 214º da DIVA.

¹⁵³ (Almeida, 2014, p. 302), (Palma, 2009, p. 254) e COM(2009) 325final, p.5,11; (Amplisientifica, 2008) §20.

¹⁵⁴ COM(2009) 325final, p.5 e (Soares, 2014, p. 542).

¹⁵⁵ COM(2009) 325final, p.11:(art.262º DIVA). Também v. (Ivan & Vyncke, 2009, p. 458); (Amplisientifica, 2008) §19, e (Skandia, 2014) §29, Neste sentido, v. as orientações da CE - (EC, Guidelines 103rd meeting – WP n.º 869, 2015) e (EC, Guidelines 105rd meeting – WP n.º 886 final, 2016).

¹⁵⁶ (Almeida, 2014, p. 302), (Palma, 2009, p. 254) e COM(2009) 325final, p.12.

¹⁵⁷ (Almeida, 2014, p. 302), (Martins, 2008, p. 153) e (Ivan & Vyncke, 2009, p. 458).

sujeito passivo único com várias sucursais¹⁵⁸. Por outro lado, quanto às operações a título oneroso, estas devem ser consideradas como tendo sido realizadas pelo próprio grupo¹⁵⁹.

A maioria dos EM que consagra este regime, goza de disposições legais que permite a materialização da responsabilidade conjunta e solidária dos seus membros, o que implica a assunção por um do pagamento integral do IVA devido por todos. No entanto, frisa-se, essa possibilidade não é automática. Deste modo, a AF apenas poderá exigir o valor em dívida a quem se responsabilizou para proceder ao pagamento, visto que esta faculdade desonera os restantes. O membro que liquidou a dívida perante a AF, poderá recuperar o montante pago face aos outros membros do grupo, conforme a Lei Civil do EM em causa¹⁶⁰.

Entende a CE¹⁶¹ que o 2º parágrafo do art. 11º, apesar de não ser explícito, acaba por possibilitar a imposição de um período mínimo de participação num grupo, de forma a garantir que não haja situações que possam dar origem a vantagens abusivas e injustificadas¹⁶², período esse durante o qual não é permitido ao membro desvincular-se.

Assim, conclui-se que os direitos e obrigações dos membros que integram o grupo se adquirem automaticamente, mesmo que adiram *a posteriori* a um grupo já constituído¹⁶³. Quando o grupo deixa de existir, os direitos e obrigações que se encontravam na sua esfera transferem-se novamente para cada um dos seus membros, que, conseqüentemente, retomam a sua condição de sujeito passivo individual¹⁶⁴.

8. Direito à dedução

O direito à dedução “*surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível*”¹⁶⁵, e faz parte integrante do mecanismo do IVA, não podendo em princípio ser limitado. Qualquer limitação a este direito tem incidência no nível da carga fiscal e deve aplicar-se de modo semelhante em todos os EM.

A DIVA não prevê regras especiais, no entanto, confere aos EM um enorme grau de liberdade para determinar, em que medida, o IVA suportado pelas entidades que

¹⁵⁸ COM(2009) 325final, p.11 e (Ivan & Vyncke, 2009, p. 458).

¹⁵⁹ COM(2009) 325final, p.12. – a ver da CE esta consequência é das mais importantes.

¹⁶⁰ (Vyncke, 2007, p. 261).

¹⁶¹ COM(2009) 325final, p.12.

¹⁶² Ibid., p.12; e (Palma, 2009, p. 255).

¹⁶³ (Palma, 2009, p. 255).

¹⁶⁴ COM(2009) 325final, p.12; (Vyncke, 2007, p. 260): o mesmo acontece ao membro que abandone o grupo.

¹⁶⁵ art. 167º da DIVA.

realizam atividades tributáveis e isentas, é dedutível¹⁶⁶. A dedução do IVA é suportada para o prosseguimento de uma determinada atividade económica, imprescindível ao bom funcionamento do imposto, e é crucial para assegurar a neutralidade¹⁶⁷.

Temos de precisar que dentro de um grupo de IVA, podem existir sujeitos passivos com direito a uma *dedução total*¹⁶⁸, com *dedução parcial* ou *sem direito a dedução* do IVA¹⁶⁹.

Neste RG, o direito à dedução é determinado com base nas transações realizadas pelo grupo com terceiros¹⁷⁰, aplicando-se de forma correta as regras gerais relativas à dedução¹⁷¹. O RG ganha especial relevo, quando estamos perante empresas com direito parcial ou sem direito à dedução¹⁷².

Desta forma, os custos de IVA gerados nas operações vão ser neutralizados pelo próprio grupo de IVA¹⁷³. Para que o IVA possa ser dedutível, as operações efetuadas a montante devem apresentar umnexo direto e imediato com operações a jusante com direito à dedução, admitindo-se, contudo, o direito à dedução a favor de sujeito passivo, mesmo na falta de umnexo direto e imediato, quando os custos dos serviços em causa façam parte das despesas gerais¹⁷⁴.

As operações internas são consideradas inexistentes para efeitos de IVA¹⁷⁵, o que faz com que o Estado perca o IVA não dedutível “*relativo a operações tributáveis realizadas por um dos membros do grupo em benefício de outro que não tenha direito à dedução ou apenas possua um direito à dedução parcial*”¹⁷⁶, originando, dessa forma, vantagens financeiras, que podem variar em função das modalidades de aplicação escolhidas pelos EM no que toca à matéria de direito à dedução¹⁷⁷.

Assim, na opinião da CE é crucial para o bom funcionamento do regime que os EM garantam a correta e integral aplicação das normas que regem o direito à dedução dos grupos de IVA¹⁷⁸.

¹⁶⁶ COM(2009) 325final, p.13 e (Vyncke, 2007, p. 260).

¹⁶⁷ (Pereira A. G., 2017, p. 94) e (Amand, 2007, p. 237) rodapé 4.

¹⁶⁸ COM(2009) 325final, p.13.

¹⁶⁹ Ibid., p.13, e (Almeida, 2014, p. 302); (Palma, 2009, p. 256).

¹⁷⁰ (Vyncke, 2007, p. 251), (Ivan & Vyncke, 2009, p. 458); COM(2009) 325final, p.10 e (Palma, 2012), slide 29.

¹⁷¹ COM(2009) 325final, p.12.

¹⁷² (Vyncke, 2007, p. 251).

¹⁷³ Ibid., p.13; (Palma, 2009, p. 256) e (Vyncke, 2007, p. 251).

¹⁷⁴ (Larentia + Minerva, 2015) §23-24.

¹⁷⁵ Cf. (Almeida, 2014, p. 302); (Palma, 2012), slide 29, e COM(2009) 325final, p.13.

¹⁷⁶ (Palma, 2009, p. 256).

¹⁷⁷ Ibid., p. 256 e (Group, VEG 70, 2018, p. 3).

¹⁷⁸ COM(2009) 325final, p.13.

9. Efeitos da incidência do IVA¹⁷⁹

Nesta secção, à luz do até agora discutido, propomo-nos fazer um primeiro saldo de vantagens e desvantagens deste regime, tal como até agora conceptualizado.

9.1. Redução de custos administrativos

9.1.1. *Custos de gestão do IVA*

Com este regime verifica-se uma unificação de entrega de declarações, pagamentos de IVA e até solicitações de reembolso de IVA, uma vez que deixa de haver uma consideração isolada de sujeitos passivos e custos adicionais na cadeia¹⁸⁰.

A consagração do RG, computa o IVA numa ótica global, neutralizando, pelo menos, parte dos custos, quer pelo evitar da burocracia, quer pela redução da carga administrativa e dos recursos, inerentes aos processos de reembolso do IVA¹⁸¹. A formação destes grupos conduz, ainda, a benefícios significativos a nível de cash flow do grupo¹⁸², já que a relação com a AF é aferida numa lógica de grupo e não em termos individuais.

Evidentemente, com a concentração das obrigações declarativas e os procedimentos burocráticos na esfera de uma única entidade, pode-se observar uma diminuição do tempo que o IVA ocupa às empresas, bem como, a desoneração individual destas obrigações, contribuindo, por esta via, para uma desejável redução de custos¹⁸³.

9.1.2. *Custos diretos gerados pelas transações intra-grupo*

Aqui estão em causa situações de tributação de realidades que, numa ótica de grupo, poderiam estar fora do âmbito do IVA, como p.e., os serviços prestados a entidades do grupo por colaboradores com vínculo laboral.

Como refere Martins “*fazer incidir IVA sobre prestações intra-grupo que correspondem ao produto do trabalho dependente de colaboradores de sociedades do Grupo significa tributar remunerações de trabalho assalariado, ainda que esta*

¹⁷⁹ (Martins, 2008, pp. 153-154).

¹⁸⁰ Ibid., p.153.

¹⁸¹ Cf. (Group, VEG 70, 2018, p. 3).

¹⁸² (Leite, 2015, p. 217) rodapé 16.

¹⁸³ (Almeida, 2014, pp. 305-306).

tributação não ocorra na relação direta da sociedade com o trabalhador”¹⁸⁴, fugindo ao âmbito da neutralidade, “*quando comparada com o regime de não tributação em IVA, que assiste às situações economicamente equivalentes de pluralidade de empregadores*”¹⁸⁵.

Isto não significa que o direito à dedução assegura sempre a neutralidade, pois, quando estamos perante entidades com direito à recuperação integral do IVA, inicia-se uma obrigação de reembolso com custos administrativos bastante significativos, que poderia perfeitamente ser evitado se os fluxos intra-grupo fossem desconsiderados¹⁸⁶.

9.2. Neutralidade nas transações intra-grupo

Como este estudo tem deixado claro, o RG é um meio de garantir a neutralidade, sendo a isenção do IVA¹⁸⁷ uma das características mais comuns do RG. Esta isenção é uma faculdade concedida aos EM pelo legislador, desde que respeitado o pp da neutralidade fiscal¹⁸⁸, pois, é um pp fundamental que norteia o IVA¹⁸⁹. Ela opõe-se a que serviços equivalentes e concorrentes entre si sejam tratados de forma desigual em matéria de cobrança do IVA¹⁹⁰.

9.2.1. Agravamento dos custos de IVA

O RG vem assegurar a neutralidade no âmago dos setores isentos ou parcialmente tributáveis, pois, permite a eliminação do custo fiscal decorrente da não dedução (total ou parcial) do IVA suportado a montante¹⁹¹.

Estes setores acabam por desvirtuar o pp. da neutralidade, visto que a entidade adquirente que integra o grupo não vai poder recuperar (total ou parcialmente) o IVA liquidado, o que contraria de forma inequívoca este pp. e a sua dinâmica. Isto acaba por

¹⁸⁴ (Martins, 2008, p. 156).

¹⁸⁵ Ibid., p.156.

¹⁸⁶ Ibid., p.156.

¹⁸⁷ (Basto, 1991, p. 228).

¹⁸⁸ v. (Fischer, 1998) §27, (CE/Finlândia, 2013) §49-50 e também (Marks & Spencer, 2008), (Böboş-Radu, 2013, p. 300) e (Santos & Alexandre, 2000, p. 74).

¹⁸⁹ (Kristoffersson, 2016, p. 34).

¹⁹⁰ Cf. (AG Mazák (Zimmermann), 2012) §37 e 61, *inter alia* (AB SKF, 2009) §67, (CE/França, 2001), §22 e (CE/França, 2010) §40, (Marks & Spencer, 2008) §47, entre outros.

¹⁹¹ Cf. (Almeida, 2014, p. 306).

ser impactante nos custos das entidades envolvidas, nas decisões organizativas e na gestão dos sujeitos passivos¹⁹².

No contexto dos fluxos relativos aos encargos com trabalhadores, a violação deste pp. assume contornos agravados, pois, estamos perante uma alteração meramente formal de encargos com pessoal que não se encontram sujeitos a IVA em operações tributáveis no núcleo da mesma empresa¹⁹³.

9.2.2. *Finalidade semelhante ao Agrupamento de IVA*

Na ausência do RG IVA, as entidades podem socorrer-se, com vista a evitar o impacto negativo associado, à não dedutibilidade do IVA suportado a montante do regime de ACE, onde é permitida a consagração de uma isenção de IVA¹⁹⁴ para os serviços prestados por ACE que exerçam atividades isentas, com o intuito de não serem expostos ao impacto resultante da subcontratação de serviços de *back office*¹⁹⁵.

Porém, as restrições de aplicação desta isenção transformam este regime num instrumento pouco flexível¹⁹⁶. Senão vejamos:

A al. f) do n.º 1 do art. 132º da DIVA¹⁹⁷, estabelece uma isenção para serviços efetuados por AAP que exerçam uma atividade isenta “*tendo em vista prestar aos seus membros os serviços diretamente necessários ao exercício dessa atividade, (...) desde que tal isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência*”. Na aceção da mencionada norma o agrupamento visa os agrupamentos de partilha de meios¹⁹⁸, é “*transparente do ponto de vista do IVA*”¹⁹⁹, e não tem necessariamente personalidade coletiva podendo resultar de um mero acordo contratual²⁰⁰.

Deverá estabelecer-se um paralelismo entre esta técnica e o art. 11º da DIVA, pois esta última explicita quem os EM podem considerar como sujeitos passivos únicos²⁰¹. O efeito das duas técnicas é similar e permite alcançar o mesmo resultado, ou seja, num

¹⁹² Ibid., p.306 e (Martins, 2008, p. 157).

¹⁹³ (Almeida, 2014, p. 157).

¹⁹⁴ Ibid. p.307.

¹⁹⁵ Ibid., p.306, e (Claro & Freitas, 2017, p. 504).

¹⁹⁶ v. (Martins, 2008, p. 159) e (Vyncke, 2007, p. 253).

¹⁹⁷ (Claro & Freitas, 2017, p. 504).

¹⁹⁸ v. (Borselli, 2009, p. 376).

¹⁹⁹ (AG Wathelet (Skandia), 2014) §78.

²⁰⁰ Ibid., §73.

²⁰¹ Ibid., §74.

grupo de IVA as operações internas não estão sujeitas a IVA e o mesmo sucede num AAP²⁰².

O objetivo consiste em evitar que as entidades que compõem o grupo tenham que pagar IVA sobre os serviços prestados pelo agrupamento, pois esse montante não seria dedutível *a posteriori*²⁰³.

Dada a divergência entre os EM quanto à sua aplicabilidade, esta isenção foi objeto de uma profunda análise pelo Comité do IVA, efetivada por intermédio de vários “WP”²⁰⁴ os quais, apesar de não se terem traduzido em “*guidelines*”, facultam algumas condições²⁰⁵ para aplicação da isenção, esclarecendo, contudo, que não consta da redação da norma uma obrigação de cumprimento de todos os requisitos²⁰⁶. O único requisito obrigatório previsto é o facto de ser preciso que seja integrado por “pessoas”, i.e., ter qualidade de pessoa jurídica, singular ou coletiva, sendo que, no caso das pessoas coletivas é irrelevante a forma jurídica adotada²⁰⁷.

Por fim, urge chamar à colação, sucintamente, os Ac. DNB Banka e Aviva²⁰⁸, onde podemos encontrar exarada nas suas conclusões a ideia de uma interpretação estritamente sistemática da al. f) do n.º 1 do art. 132º da DIVA²⁰⁹, sendo entendimento de Amand que foi desconsiderado de forma grosseira o método de interpretação textual, sem ter em atenção quer a própria norma, quer a finalidade ou até objetivo da isenção²¹⁰.

A AG Kokott²¹¹ é da opinião que a intenção do legislador na redação da norma era o de restringir a aplicação da isenção a membros que desempenhassem atividades de interesse público. Porém, o AG Wathelet²¹² entende que a isenção não pode ser limitada.

A verdade é que o TJUE atendeu apenas ao facto de o legislador ter inserido esta isenção no Título IX, que indica que a isenção²¹³ visa apenas os AAP cujos membros exercem atividades de interesse geral²¹⁴, excluindo dessa forma bancos, companhias de seguros e outros prestadores de serviços financeiros²¹⁵.

²⁰² Ibid., §76 e (AG Wathelet (CE/Alemanha), 2017) §76. – utilizado em França.

²⁰³ (AG Wathelet (Skandia), 2014) §40,80 e 85 e (AG Mischo (Taksatorringen), 2002) §120.

²⁰⁴ WP n.º 450, 654, 856 e 856.

²⁰⁵ (EC, WP n.º 856, 2015, pp. 4-12).

²⁰⁶ Ibid., p.9.

²⁰⁷ Ibid., p.5.

²⁰⁸ (DNB Banka, 2017) e (Aviva, 2017).

²⁰⁹ (Amand, 2017).

²¹⁰ Ibid., p.450; (Böboş-Radu, 2013, p. 304).

²¹¹ (AG Kokott (DNB Banka), 2017).

²¹² (AG Wathelet (CE/Alemanha), 2017) §59-60; v. (PwC, Cost-sharing VAT exemption [...], 2017).

²¹³ (Böboş-Radu, 2013).

²¹⁴ (DNB Banka, 2017) §30.

²¹⁵ (PwC, The cost-sharing [...], 2017) e (Co, 2017).

Na opinião da AG Kokott a isenção de IVA aplica-se a serviços realizados por ACE's que executam uma atividade isenta ou para a qual não estão sujeitos a imposto, a fim de fornecer aos seus membros os serviços diretamente necessários para o exercício dessa atividade, quando esses grupos apenas reclamam dos seus membros o reembolso da sua parte dos custos conjuntos e desde não seja suscetível de provocar distorções de concorrência.

Ou seja, nos casos DNB Banka e Aviva, conclui-se que esta isenção não se aplica: a) aos serviços prestados aos setores financeiros e de seguros isentos de IVA e b) em situações transfronteiriças²¹⁶, aplicando-se, apenas e só, aos agrupamentos com membros que exerçam atividades de “interesse público”.

Assim, indo de encontro à opinião de Amand e na sequência das decisões exaradas nos acórdãos é compreensível que aqueles grupos já constituídos e que beneficiavam desta isenção se vejam forçados a adaptar-se a esta realidade e a reequacionar a sua estrutura de operações. Isto acaba por gerar, de igual modo, pressão nos EM no sentido de substituir este regime por um RG IVA ou de consolidação de pagamentos, visto ser a única forma de alcançar o mesmo objetivo. Todavia, infelizmente, estão opção ainda não foi adotada em todos os EM da UE (como é o caso de Portugal)²¹⁷.

Por último, atesta ainda Amand que para além da complexidade envolvida tem-se observado que “*cross-border VAT groups combined with VAT exemptions are a source of distortion of competition incompatible with the concept of the internal market*”²¹⁸.

Deste modo, isto originará forçosamente disparidades de enquadramento jurídico-tributário, para efeitos do IVA, no contexto comunitário.

9.3. Competitividade

Muitos EM introduziram o RG IVA com a intenção de melhorar a competitividade, tanto no seio da UE como a nível global²¹⁹.

A competitividade surge pelo simples facto de caber na esfera de cada EM a faculdade de escolher, dado ser opcional, se pretende ou não optar pela introdução do RG, acabando a ausência de implementação desta opção por gerar uma desvantagem

²¹⁶ Cf. em detalhe (AG Kokott (Aviva), 2017).

²¹⁷ (Amand, 2017, p. 455).

²¹⁸ Ibid., p.455; e (Amand, 2010).

²¹⁹ (Group, VEG 70, 2018, p. 3).

competitiva em relação aos restantes países da UE²²⁰, como p.e., no caso Português, que não possui RG IVA, em relação a Espanha, que já o implementou, como veremos mais adiante²²¹.

Pode-se concluir que a implementação de um RG IVA, por um lado, dado o seu carácter facultativo, pode originar situações de concorrência fiscal; por outro lado, torna-se possível colmatar os desvios ao pp da neutralidade, obter vantagens de fluxo de tesouraria para as empresas, bem como uma maior simplificação administrativa, e permitir aos setores isentos estruturarem-se de forma eficiente “*dotando-se de centros de competência e de excelência sem que esse facto se traduza na criação de imposto irre recuperável*”²²², mantendo a sua competitividade²²³.

Resumindo, pode-se dizer na verdade que a admissibilidade de um RG IVA, poderá ser visto mais como uma eliminação de desvantagens, do que propriamente como uma vantagem em si mesmo.

10. Tipologias e breve análise de Direito comparado

O paradigma atual dos Grupos IVA é, em grande medida, determinado pelo carácter facultativo do regime associado à discricionariedade²²⁴ da norma, que está na base do desmesurado espectro de soluções que vigoram na UE, tendo este regime sido inspirado no modelo alemão *Organschaft*²²⁵.

A transposição desta norma para o direito interno dos vários EM que optaram pelo acolhimento do RG IVA, deu origem a desvios consideráveis ao modelo já originariamente previsto²²⁶ – *Organschaft* –, tendo dado lugar à adoção de regimes *intermédios* ou *híbridos*²²⁷ que não se enquadram de forma linear na estatuição normativa, sendo uns modelos opcionais e outros obrigatórios. Cabe nas opções legislativas de cada EM, de acordo com as suas políticas fiscais, a escolha de entre os vários modelos.

²²⁰(Almeida, 2014, p. 308).

²²¹ Ibid., p.308, e (Vyncke, 2007, p. 253).

²²² (Martins, 2008, p. 157).

²²³ Ibid., p.158.

²²⁴ v. (Elgaard, 2017, p. 2).

²²⁵ Sobre o *Organschaft*, v. em particular (Basto, 1991, pp. 142-143) e (Sanches, 2007, p. 361); Neste sentido v. (Swinkels, 2010, p. 37).

²²⁶ (Martins, 2008, p. 140); (Almeida, 2014, p. 303) e (Vyncke, 2007, p. 254).

²²⁷ P.e. Espanha que adotou um modelo “*à la carte*”. v. discussão infra.

No entanto, e tal como começa a resultar claro da análise efetuada até ao momento neste estudo, ainda não se afigura claro os termos mínimos a que os EM devem obedecer, por forma a respeitarem algumas das mais basilares diretrizes comunitárias²²⁸.

Assim, podemos constatar a nível comunitário, dadas as diversas interpretações dos EM e no seguimento de uma breve análise do direito comparado, que o modelo *Organschaft*²²⁹ tem vindo a ser recorrentemente modificado por alguns legisladores nacionais, tendo surgido uma diversidade de modalidades.

Atualmente, existem já 19 EM²³⁰ que fazem uso desta prerrogativa, no entanto, como já referido, com grandes divergências de aplicação prática. Senão vejamos:

10.1. Modelo alemão *Organschaft* clássico

10.1.1. Modelo *Organschaft* ou “Modelo-Base”

Caracteriza-se por ser um Grupo de IVA em sentido estrito. Encontra-se previsto na Alemanha, Áustria, Bélgica, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Espanha, Estónia, Finlândia, Países Baixos, Hungria, Irlanda, Letónia, Reino Unido, República Checa e Suécia.

Este modelo pode ser *obrigatório* (Alemanha, Áustria e Países Baixos)²³¹ ou *facultativo* (vigora na maioria dos EM)²³², e assenta no pressuposto de que uma pluralidade de entidades juridicamente independentes, vinculadas entre si nos 3 planos, são consideradas como um sujeito passivo único²³³, ou seja “*uma série de sujeitos passivos estreitamente vinculados são fundidos num novo sujeito passivo único para efeitos de IVA*”²³⁴. Esta é uma consequência assente pelo TJUE no Ac. *Ampliscientifica*.

Em consequência, as operações intra-grupo passam a ser irrelevantes para efeitos de IVA²³⁵, verificando-se, também, a compensação de saldos de IVA entre as diversas empresas que constituem o grupo. Há assim um regime de suspensão de imposto em IVA,

²²⁸ (Leite, 2015, p. 215).

²²⁹ v. (Basto, 1991, p. 144).

²³⁰ A confirmar este nr. v. (Leite, 2015), rodapé 8. Prevê-se a introdução deste regime em: Malta que será limitado a setores de serviços de jogos, seguros e financeiros. - (Borg, s.d.) – Itália a partir de 2019 e Luxemburgo. – Cf. (Group, VEG 70REV1, 2018, p. 5).

²³¹ v. em detalhe (Kesteren, Merx, & Sternberg, 2013).

²³² v. (Vyncke, 2007, pp. 254-255).

²³³ (Ampliscientifica, 2008) §19.

²³⁴ COM(2009) 325final, p.5.

²³⁵ (Martins, 2008, p. 140).

que, caso não estivesse presente daria lugar a tributação com possibilidade de dedução do imposto suportado pela entidade adquirente dos bens ou serviços²³⁶.

Assim, resulta da construção jurídica do *Organschaft* dois efeitos principais - o englobamento de vários sujeitos num sujeito passivo único para efeitos de IVA, e a transferência para o sujeito passivo único da responsabilidade pelo cumprimento de todos os direitos e obrigações inerentes ao grupo de IVA, que passa a dispor de um número de identificação fiscal próprio²³⁷.

10.1.1.1. Alemanha²³⁸

Na Alemanha, não só é possível a tributação consolidada, como também se encontra prevista a aplicação *obrigatória* do RG IVA, quando as empresas preenchem previamente os pressupostos cumulativos exigidos para o efeito, i.e., estejam estreitamente vinculadas nos 3 níveis, e, submetidas a uma direção única no âmbito de relações de domínio total, i.e., totalmente detida - 100% (posição bem mais restritiva)²³⁹ - por uma outra sociedade. Portanto, verificados estes pressupostos, as empresas veem-se obrigadas a formar um grupo de IVA²⁴⁰.

Ademais, tendo em consideração a decisão emitida pela TJUE no Caso Larentia + Minerva²⁴¹, que considerou que a lei alemã não estava em conformidade com a DIVA por excluir determinadas empresas como possíveis membros do grupo de IVA²⁴², foram emitidas orientações no sentido de permitir a inclusão de sujeitos passivos e não passivos de IVA no regime, desde que verificado os vínculos já mencionados²⁴³.

Por fim, tanto as transmissões de bens, como as prestações de serviços efetuadas pelas sociedades que integram o “*Organschaft*”, não se encontram sujeitas a IVA²⁴⁴.

²³⁶ (Palma, 2016, pp. 89-90) e (Almeida, 2014, p. 304).

²³⁷ COM(2009) 325final, p.5.

²³⁸ (Group, VEG 70, 2018, p. 7).

²³⁹ Não parece que esta exigência vá contra a norma comunitária.

²⁴⁰ Ibid., p.7.

²⁴¹ (Larentia + Minerva, 2015).

²⁴² v. (PwC, German Federal Ministry of Finance publishes guidance [...], 2017).

²⁴³ (Grünwald & Kurtz, 2017) e (Müller-Lee & Imhof, 2013). Este vínculo na Alemanha é provavelmente a condição fundamental para a criação de um grupo.

²⁴⁴ (Martins, 2008, p. 142).

10.1.1.2. Irlanda²⁴⁵

A adoção do RG IVA é opcional, e é permitida desde que verificados os pressupostos de que depende a formação do grupo. É essencial que os membros do Grupo sejam pessoas coletivas, com sede na Irlanda ou filiais de empresas estrangeiras que se qualifiquem para o efeito, e é exigido que se encontrem estreitamente ligados através dos três vínculos, e possuam pelo menos 50% das participações do capital ou dos direitos de voto.

Contudo, não obstante a verificação de todos os pressupostos, a AT dispõe de poderes discricionários para rejeitar o registo de um Grupo de IVA, impor o agrupamento ou até determinar a exclusão de uma empresa²⁴⁶.

Neste caso, à exceção das operações imobiliárias, as operações internas são desconsideradas para efeitos de imposto.

10.1.1.3. Reino Unido²⁴⁷

A legislação nacional do Reino Unido permite a adoção facultativa do RG IVA e considera toda a entidade jurídica como membro do grupo de IVA (incluindo a sede ou sucursal localizada no estrangeiro)²⁴⁸.

Para o efeito, é necessário que se comprove a existência dos vínculos financeiros, económicos e organizacionais, e, de modo a tal garantir, é aplicado por este EM um teste de elegibilidade, onde todos os membros do grupo são controlados por um membro do grupo ou por uma única “pessoa” que não é um dos membros do grupo, sendo assim um “«agrupamento vertical»” constituído por uma única sociedade que controla, direta ou indiretamente, as demais²⁴⁹ de diversas formas.

A AT, no âmbito dos seus poderes discricionários, tem autoridade para recusar a criação do grupo, bem como, determinar a exoneração de membros. Neste contexto, o fornecimento de bens e serviços e os redébitos realizados no seio do Grupo, não são sujeitos de IVA²⁵⁰.

²⁴⁵ v. (Ireland, 1990); (CE/Irlanda, 2013), (C.M.S., McKenna, & Olswang, 2013); (Trust, 2013); v. (Norden, 2016, p. 217).

²⁴⁶ (Martins, 2008, p. 145).

²⁴⁷ v. (Costums, 2014), (CE/Reino Unido, 2013) §44.

²⁴⁸ (Group, VEG 70, 2018, p. 6).

²⁴⁹ Ibid., p.6.

²⁵⁰ (Martins, 2008, p. 146).

Urge, no entanto, expor que recentemente o Reino Unido pronunciou-se, a favor da sua saída da UE – Brexit. No entanto, Fernandes acredita ser possível que até ao Brexit, o EM retire a sua notificação de saída²⁵¹ “*manifestando interesse na continuação da sua parceria atual com a União*”²⁵². Assim, no que concerne aos Grupos de IVA²⁵³, com a saída do Reino Unido da UE, os acórdãos proferidos²⁵⁴ deixarão de ser vinculativos para os Tribunais nacionais, pelo que, é concebível que o EM opte por ignorar as decisões do TJUE e mantenha as regras já existentes²⁵⁵.

É expectável, no entanto, que face à importância que este imposto assume na receita fiscal, o Reino Unido promova a manutenção do sistema de IVA²⁵⁶.

10.1.2. Modelo *Organschaft* sectorial

Esta tipologia encontra-se prevista na Finlândia e na Suécia²⁵⁷, cuja origem advém do *Organschaft*, com as mesmas características, contudo, organizada e limitada a setores de atividade - financeiro e de seguro²⁵⁸.

Não é unânime o acolhimento deste regime, dado que não decorre do art. 11º da DIVA nem do pp da neutralidade, que o regime tenha que ser aplicado apenas para setores isentos com inaptidão para gerar neutralidade nas suas transações internas. O objetivo da norma é o de abranger todos os operadores económicos, independentemente do setor em que operam²⁵⁹.

Não obstante, a CE entende que sem que haja necessidade de tomar medidas contra potenciais abusos em que estejam em causa operações claramente identificadas, não é de todo aceitável a limitação do acesso ao regime a um setor específico²⁶⁰, sendo essa limitação contrária à disposição normativa e ao pp da neutralidade e igualdade de tratamento, pois, gera apenas vantagens injustificadas para os setores abrangidos, afetando os demais, podendo “*suscitar críticas na perspectiva dos auxílios estatais*”

²⁵¹ (Salmond, 2017).

²⁵² (Fernandes, 2017, p. 435).

²⁵³ v. (Mellor-Clark, 2016).

²⁵⁴ P.e. (Skandia, 2014).

²⁵⁵ (Myton, 2017), (Graham, 2017), (Salmond, 2017) e (Robb & Garside, 2016).

²⁵⁶ v. (Robb & Garside, 2016), (Fernandes, 2017, p. 436) e (Salmond, 2017).

²⁵⁷ v. (Group, VEG 70REV1, 2018, p. 6).

²⁵⁸ (Almeida, 2014, p. 304), (Martins, 2008, p. 161) e (Borselli, 2009, pp. 377-378).

²⁵⁹ (AG Jääskinen (CE/Suécia), 2012) §50.

²⁶⁰ COM(2009) 325final, p.10 e (Ivan & Vyncke, 2009, p. 458).

(*selectividade*)”²⁶¹. Em sentido contrário pronunciou-se o TJUE, assegurando que não decorre da norma uma proibição de limitação a setores, e, por isso, não é contrária ao direito da UE²⁶².

No entanto, é importante observar que o TJUE, regra geral, tem condenado esta abordagem, pois é bastante problemática e pode resultar em distorções de neutralidade e concorrência, uma vez que tende a privilegiar sujeitos passivos isentos.

10.2. Modelo de consolidação de pagamentos ou compensação de saldos de IVA.

Este modelo encontra-se previsto em Itália, França, Roménia e Espanha²⁶³. Estes EM, na faculdade que lhes é concedida pela discricionariedade da norma, consagram regimes que consistem no aproveitamento *parcial* da doutrina do *Organschaft*. Este regime acaba por muitas vezes desvirtuar o modelo, ao ponto de se pôr em causa se estamos ou não perante verdadeiros Grupos IVA.

O principal fator em comum, é o facto de existirem meras modalidades de Grupos de IVA que se limitam à compensação de saldos intra-grupo e à apresentação de declarações fiscais unificadas, i.e., os efeitos da construção do grupo IVA são limitados à possibilidade de os membros compensarem os seus saldos de imposto, de forma ao grupo submeter uma única declaração à AT.

Assim, nos casos de grupos consubstanciados em mera “*consolidação de pagamentos*”, esta tipologia prima por prever uma tributação em termos gerais no seio do grupo e o cálculo do imposto continua a ser efetuado numa base individual. No entanto, o pagamento ou reembolso do mesmo é efetuado pela, ou à sociedade-mãe, correspondendo esse montante à soma dos saldos de IVA das sociedades que constituem o Grupo²⁶⁴. Cabe, à sociedade-mãe, emitir uma declaração consolidada na proporção dos referidos saldos de IVA.

Este modelo será aprofundado infra aquando da análise em particular da legislação espanhola.

²⁶¹ COM(2009) 325final, p.10 e (Palma, 2009, p. 253).

²⁶² (CE/Suécia, 2013) §40.

²⁶³ v. (Deloitte, 2017, p. 20).

²⁶⁴ (Almeida, 2014, p. 304).

10.2.1. Itália

O Estado Italiano consagrava um modelo híbrido, i.e., o “*modelo de consolidação de pagamentos*”, com a particularidade de isentar as operações internas no setor financeiro, não as considerando para efeitos de imposto.

Era através deste modelo que se verificava a compensação das dívidas fiscais, bem como as posições de crédito e débito no Grupo, sendo a sociedade dominante a única obrigada, com o direito de pagar o IVA restante devido e de solicitar o reembolso do crédito de IVA antes da AT²⁶⁵.

O legislador Italiano, recentemente optou pela implementação do RG IVA, cujo regime entrará em vigor em 2019, onde será implementado a regra dos grupos segundo os pp. estabelecidos pelo TJUE no Ac. Skandia²⁶⁶, permitindo a isenção aos serviços prestados intra-grupo.

É um regime alternativo e, à partida, facultativo²⁶⁷, que pode ser concedido apenas a sujeitos passivos estabelecidos em Itália²⁶⁸, que exerçam uma atividade comercial, artística ou profissional²⁶⁹, estejam cumulativamente vinculados entre si nos 3 planos²⁷⁰ e não se limitem a setores²⁷¹. Verificados estes requisitos, é permitida a opção de tratamento como sujeito passivo único, com um único número de IVA, deixando de ser relevantes para efeitos de imposto as operações internas²⁷², e através do qual os membros podem compensar os débitos e os créditos dentro do Grupo, ficando apenas o grupo adstrito aos direitos e obrigações decorrentes da DIVA.

É necessário clarificar que apesar de ser uma alternativa, após ser aceite e registada, a opção torna-se vinculativa por um período de 3 anos, sendo automaticamente renovada anualmente, a menos que revogada pelo Representante do Grupo²⁷³, ou quando deixar de se verificar uma pluralidade de participantes²⁷⁴.

²⁶⁵ (Grutta, 2017, p. 1).

²⁶⁶ (EC, WP n.º 933, 2017, p. 2) e (EY, 2018).

²⁶⁷ Ainda não é claro se o grupo de IVA se aplica por opção ou é obrigatório, mas dado que a lei italiana dispõe que um grupo é criado apenas a pedido de todos os membros, pode-se retirar daqui a natureza opcional.

²⁶⁸ (EC, WP n.º 933, 2017, p. 4).

²⁶⁹ Ibid., p.4.

²⁷⁰ Cf. (EC, WP n.º 933, 2017, pp. 4-5 e 7) e (Rottoli, 2017). Também (Grutta, 2017) e (Lecchi, 2017); v. (Entrate, s.d.) e (Lombardi, Ferrari, & Calcagnile, 2017).

²⁷¹ v. em detalhe (EC, WP n.º 933, 2017, pp. 4-5).

²⁷² Ibid., p.4.

²⁷³ Ibid., p.4. e (Grutta, 2017).

²⁷⁴ Cf. (Italy, 2017), (Rottoli, 2017) e (Grutta, 2017).

A opção pelo RG IVA, não prejudica a possibilidade de se optar pelo sistema de consolidação do IVA italiano que, existente, permanecerá aplicável²⁷⁵.

10.3. Método específico de determinação do valor tributável (tributação das transações intra-grupo).

Este modelo complexo e distinto de todos os regimes adotados a nível comunitário, foi consagrado, como se verá infra em maior detalhe, pelo legislador Espanhol. Depende de opção expressa, e permite que as transações efetuadas entre sociedades do grupo sejam tributadas com base num método específico e inovador – cálculo de valor tributável.

Apesar de não seguir na sua plenitude o modelo *Organschaft*, este regime permite excluir da base tributável aqueles custos incorridos que não foram sujeitos a imposto e, portanto, só é considerado para efeitos de tributação o montante que adveio com a aquisição de bens e serviços que estavam sujeitos a IVA.

10.3.1. Espanha²⁷⁶

Por motivos de combate à fraude e evasão fiscais, a adoção do RG IVA em Espanha é facultativa.

Como já aflorado, a legislação possui uma particularidade no âmbito deste regime, pois, prevê duas modalidades no agrupamento do IVA, concedendo aos sujeitos passivos o poder de optar (desde que, verificados os 3 vínculos cumulativamente) por qual das modalidades é que pretende ver aplicada²⁷⁷ - modelo de consolidação de pagamentos (nível básico) ou tributação de operações intra-grupo com base no método específico de determinação do valor tributável (nível avançado)²⁷⁸.

Primeiramente, temos a consagração do modelo de consolidação de pagamentos²⁷⁹, que é uma simples compensação de saldos de IVA entre as entidades que compõem o grupo, através da adoção de um sistema integrado de declarações de IVA. A sociedade dominante é a responsável pelo preenchimento e submissão da declaração consolidada referente ao Grupo, na qual são compensados os saldos de IVA a favor do Estado de cada

²⁷⁵ Cf. (Rottoli, 2017), (KPMG, 2016) e (Raimondi, 2017).

²⁷⁶ v. (Deloitte, 2014).

²⁷⁷ (Martins, 2008, p. 143 e 144); v. (Moreno, Gómez, & Valencia, 2009, p. 178).

²⁷⁸ (Moreno, Gómez, & Valencia, 2009, pp. 178-182) e (Group, VEG 70, 2018, p. 7).

²⁷⁹ (Moreno, Gómez, & Valencia, 2009, p. 178) e (PwC, Spain Corporate, 2017).

um dos seus membros²⁸⁰. Tal não obsta à manutenção da obrigação de entrega de declarações individuais mensais e independentes do volume de negócios dos membros integrantes do grupo²⁸¹, todavia, caso exista uma situação de crédito de imposto²⁸², depois de compensados os saldos, pode ser submetido um único pedido de reembolso²⁸³.

Temos, depois, a *tributação de operações intra-grupo com base no método específico de determinação do valor tributável*²⁸⁴, que é uma opção para o grupo como um todo e que pode ser adotada em qualquer momento²⁸⁵. Nas palavras de Martins estas operações, “*configuram um sector diferenciado de atividade e o Grupo deve dispor de um sistema de informação analítica que permita a aplicação do método da afetação real, assente em critérios de imputação razoáveis*”²⁸⁶.

Resumindo, pode-se definir como um regime especial que concede a possibilidade de agregar declarações individuais dos membros do grupo, de forma a que se possa compensar os saldos de IVA, reduzindo ou eliminando qualquer despesa financeira para a AT, e em caso de saldo pendente de reembolso, este não pode ser reivindicado até à declaração de imposto final do ano²⁸⁷.

Assim, em qualquer um dos casos anteriores, qualquer entidade pode solicitar a sua inclusão nos grupos de IVA, devendo, para isso, encontrar-se numa relação de domínio, detendo pelo menos 50% do capital social das sociedades dependentes ou dispor de mais de metade dos votos²⁸⁸, e desde que as entidades incluídas no grupo tenham sede ou EE localizados no território espanhol²⁸⁹.

De modo geral, independentemente da modalidade pela qual se opte, cabe à sociedade-mãe²⁹⁰, representar o grupo de IVA perante a AT. A opção pelo regime e suas modalidades, deve provir da sociedade-mãe e ser adotada pelos conselhos de administração de cada membro que venham a pertencer ao grupo²⁹¹. Todas as entidades que adotaram este regime serão solidariamente responsáveis pelo imposto devido.

²⁸⁰ (Martins, 2008, p. 144) e (Moreno, Gómes, & Valencia, 2009, p. 178).

²⁸¹ (Borselli, 2009, pp. 377-378).

²⁸² (Martins, 2008, p. 144).

²⁸³ (Moreno, Gómes, & Valencia, 2009, pp. 178-179).

²⁸⁴ Ibid., p. 176 e 179.

²⁸⁵ Ibid., p. 179.

²⁸⁶ (Martins, 2008, p. 144).

²⁸⁷ (Moreno, Gómes, & Valencia, 2009, p. 176).

²⁸⁸ Ibid., p. 176.

²⁸⁹ v. (Garrigues, 2015, p. 88), (Moreno, Gómes, & Valencia, 2009, p. 177) e (Deloitte, 2014).

²⁹⁰ Cf. (Moreno, Gómes, & Valencia, 2009, p. 182).

²⁹¹ (Garrigues, 2015, p. 88).

Por último, a partir do momento em que se optar pelo RG IVA, este deve ser aplicado por um período mínimo de 3 anos, automaticamente prorrogável, salvo expressa renúncia²⁹².

²⁹² (PwC, Spain Corporate, 2017) e (Moreno, Gómes, & Valencia, 2009).

Cross-Border VAT

Atualmente ainda são visíveis os vários obstáculos relativos às operações intra-grupo transfronteiriças, que acabam por dificultar o mercado único²⁹³ e a expansão territorial dos grupos, “*onerando-os com custos adicionais penalizadores da internacionalização das empresas*”²⁹⁴ na UE. Afirma Martins que, a inexistência de neutralidade leva à adoção de estruturas *Cross-Border* por parte dos grupos IVA “*que se veem obrigados a adotar formas jurídicas que nem sempre são consentâneas ou adequadas à sua organização e dimensão*”²⁹⁵.

Como já se analisou, deriva da DIVA uma restrição territorial que, à primeira vista, poderá estar em pleno desacordo com o decidido no Ac. FCE Bank²⁹⁶, visto que se entende que estão excluídos os EE de sujeitos passivos residentes situados fora do EM, mesmo que sejam considerados como sujeito único²⁹⁷. Essa exclusão pode restringir gravemente a liberdade de estabelecimento, e, se entendida na literalidade, provocar distorções de concorrência.

Alguns autores²⁹⁸ defendem que, esta restrição poderá ser justificada devido à necessidade de preservação da coesão do sistema fiscal ou aplicação do pp. da territorialidade, no entanto, levantam a hipótese desta restrição não passar no teste da proporcionalidade. Martins dá a conhecer que foi afastada pela CE a possibilidade de introdução do RG IVA com dimensão internacional na DIVA, por razões de “*rutura generalizada dos princípios fundamentais do imposto e riscos orçamentais imprevisíveis para os EM*”²⁹⁹.

Seguimos a linha de raciocínio de Zuidgeest, que apresenta uma solução para esta querela, expondo que “*(...)once it applies in one Member State, automatically applies in all other Member States, and under which all members of the group are entitled to deduct input tax at a uniform rate, which is determined on the basis of the transactions of the VAT group as a whole*”³⁰⁰.

²⁹³ v. (PwC, 2006, p. 193).

²⁹⁴ (Martins, 2008, p. 159).

²⁹⁵ Ibid, p.159.

²⁹⁶ COM(2009) 325final, p.9.

²⁹⁷ Ibid, p.9.

²⁹⁸ v. (Doesum, Kesteren, & Norden, 2007, pp. 38-39) e (Zuidgeest, 2010, p. 29).

²⁹⁹ (Martins, 2008, pp. 159-160); (PwC, 2006, pp. 80 e 190-193).

³⁰⁰ (Zuidgeest, 2010, p. 29).

Nesta questão do Cross-Border, há que fazer breve menção a duas decisões, muito discutidas pela doutrina, exaradas nos Casos *FCE Bank*³⁰¹ e o *Skandia*³⁰².

Quanto ao primeiro, como já brevemente mencionámos, o TJUE veio reconhecer que as operações ocorridas entre sociedade-mãe e sucursal, não constituem operações tributáveis para efeitos de IVA³⁰³, permitindo a imputação transfronteiriça das operações entre sociedades-mãe e subsidiárias, e defendendo a sua consideração como um único sujeito passivo de IVA. Amand entende que esta decisão deve ser aplaudida dado o atual contexto de tributação, particularmente no que toca a serviços financeiros³⁰⁴, sendo considerada vantajosa para as empresas³⁰⁵.

Não obstante a posição da CE relativo ao escopo territorial, a verdade é que, não foi acolhida unanimemente pelos EM, e, por isso, tem-se vindo a aplicar esta doutrina³⁰⁶, visto que este Ac. veio rever o critério territorial, tendo-o considerado injustificado e desproporcional. A CE tentou conciliar a sua opinião com este Ac., afirmando que “(...)the Court did not address VAT Grouping arrangements”³⁰⁷.

Quanto ao segundo, estamos perante uma decisão mais recente³⁰⁸ que, de certo modo, contribuiu para um estado de incerteza, pois, veio introduzir uma limitação ao já decidido no Ac. *FCE Bank*, na medida em que, sempre que se verifique a integração de uma sucursal num Grupo de IVA do qual não faça parte o estabelecimento principal, a regra estabelecida pelo Ac. *FCE Bank* não terá aplicação, i.e., vai ver as operações realizadas pela sua sede, consideradas como prestadas para o grupo no seu todo e não à sucursal, o que irá dar origem a uma tributação em sede de IVA³⁰⁹.

Do ponto de vista do AG Wathelet³¹⁰, o TJUE não autorizou a inclusão de sucursais num grupo de IVA sem o seu estabelecimento principal³¹¹, pois entende, e firmando o Ac. *FCE Bank*, que a sucursal “*não pode, ela própria, aderir a um grupo de IVA, sem que aí se inclua nesse grupo também a sociedade de que ela faz parte*”³¹².

³⁰¹ (*FCE Bank*, 2006).

³⁰² (*Skandia*, 2014) e em detalhe v. (Leite, 2015, p. 220 ss); (Norden, 2016) e (Bomer, 2016).

³⁰³ (Amand, 2007, p. 241).

³⁰⁴ *Ibid.*, p.241.

³⁰⁵ *Ibid.*, p.242.

³⁰⁶ (Soares, 2014, p. 550).

³⁰⁷ *Ibid.*, p.542.

³⁰⁸ v. (Leite, 2015).

³⁰⁹ (*Skandia*, 2014) §29-38.

³¹⁰ (AG Wathelet (*Skandia*), 2014).

³¹¹ *Ibid.*, §41, 46-47 e 49.

³¹² *Ibid.*, §49.

Pelo que, a interpretação que se pode retirar deste Ac. é de que é permitida a criação de grupos de IVA transfronteiriços, desde que, se comprove que o estabelecimento situado noutra EM seja um EE que integre o grupo.

Concluimos na senda do que é dito pelo AG Wathelet, que tal como entende Leite, acaba por resolver esta aparente incompatibilidade, dando prevalência ao FCE Bank sobre as regras de funcionamento dos Grupos de IVA, i.e., pressupõe a não tributação das operações realizadas entre os seus membros³¹³. O AG entendeu estarem sujeitas a imposto as operações ocorridas entre sucursal e membros do grupo de IVA, por oposição às transações que ocorram entre sociedade-mãe e sucursal, dado que se considera contrária a DIVA a integração de uma sucursal num Grupo de IVA³¹⁴.

Em suma, há que referir ainda que as questões que emergiram da decisão do Ac. Skandia, foram, por questões de segurança jurídica, objeto de uma análise rigorosa por parte do Comité do IVA, efetivada por intermédio de vários “WP”³¹⁵, os quais, deram origem a “*guidelines*”³¹⁶. Assim, o VEG acredita que é necessário fazer-se uma interpretação limitada do Ac. Skandia e uma consequente aplicação ampla dos pp. do Ac. FCE Bank, de modo a proteger os pp. fundamentais do sistema da UE³¹⁷.

³¹³ (Leite, 2015, p. 222).

³¹⁴ (AG Wathelet (Skandia), 2014) §88.

³¹⁵ (EC, WP n.º 845, 2015) e (EC, WP n.º 879, 2015).

³¹⁶ (EC, Guidelines 103rd meeting – WP n.º 869, 2015) e (EC, Guidelines 105rd meeting – WP n.º 886 final, 2016).

³¹⁷ (EC, WP n.º 879, 2015, p. 9).

Medidas Anti Abuso

Foi aditado um 2º paragrafo ao art. 11º, concedendo aos EM a oportunidade de adoção de todas as medidas adequadas e necessárias para evitar a fraude ou evasão fiscais³¹⁸, sendo este um objetivo já reconhecido e encorajado pela Sexta Diretiva³¹⁹.

A CE procurou dotar este regime de “*uma maior uniformidade e neutralidade na aplicação das normas em vigor*”³²⁰, defendendo que “*(...) não pode, de forma alguma, dar origem a vantagens ou a prejuízos injustificados*”³²¹, pois, o objetivo é que este seja sobretudo “*uma medida de simplificação*”, pelo que nenhum regime baseado nesta faculdade deve distorcer a concorrência ou prejudicar o pp. da neutralidade³²², devendo ser evitadas situações que originem concorrência fiscal³²³.

Um dos problemas que radica desta norma é a discricionariedade dada aos EM, no sentido de poderem optar pela aplicabilidade deste regime de forma facultativa ou obrigatória, sendo esta decisão baseada em decisões políticas, e, claramente, a mais difícil e importante que o legislador nacional tem de tomar³²⁴ ao desenhar este regime.

Vamos só fazer referencia ao sistema opcional³²⁵, pois, apesar de mais em linha com o pp da liberdade empresarial, é aquele que pode dar origem a práticas abusivas, uma vez que as empresas apenas exercerão o direito à opção se com isso obtiverem um benefício em sede de tributação de IVA, sendo que isto mais não é do que uma via direta à concorrência fiscal.

Atualmente, já têm vindo a ser instituídas medidas pelos EM, aquando da conceptualização do grupo, com vista a evitar práticas abusivas decorrentes da utilização do RG³²⁶, tendo alguns EM optado, também, pela atribuição de amplos poderes à AT no que respeita à recusa de registo de grupos e exoneração de membros dele integrante³²⁷. Salienta-se, o mecanismo da responsabilidade solidária previsto no art. 205º da DIVA, por ser o mais recorrente no direito comunitário.

³¹⁸ v. (EC, Justiça Fiscal [...], 2017), (Pinto, 2009, p. 125), (CE, Relatório da Comissão ao Conselho e ao PE sobre a Aplicação do Reg. n.º 904/2010 [...], 2014) e (Palma, IVA - A nova Directiva e o Reg. [...], 2009, p. 38).

³¹⁹ v. (Pinto, 2007); Cf. (Halifax, 2006) §71, (Amplisientifica, 2008) §29 e (Paul Newey, 2013) §46.

³²⁰ (Palma, 2012), slide 18.

³²¹ COM(2009) 325final, p.14; v. Ac. (Halifax, 2006), (Amplisientifica, 2008), e (Schweppes, 2006); ainda (Almeida, 2014, p. 301), (Swinkels, 2011) e (Laires, 2013, p. 61).

³²² COM(2009) 325final, p.14.

³²³ Ibid., p.14; e (Palma, A Comunicação da CE [...], 2009, p. 257).

³²⁴ (Vyncke, 2007, p. 255).

³²⁵ Ibid., p.255.

³²⁶ v. (Almeida, 2014, p. 301).

³²⁷ Ibid., p.301.

Não obstante tudo o que se deixa dito, a verdade é que a CE tem vindo a manifestar, repetida e incessantemente, preocupações com o nível de fraude em matéria de IVA com que nos deparamos atualmente na UE³²⁸, tendo por isso lançado propostas³²⁹ com vista ao melhoramento na realização de trocas de informações, e, conseqüente, cooperação entre AF dos EM e polícias nacionais, de forma evitar a fraude, colmatar lacunas³³⁰ e de melhorar a equidade do sistema fiscal a curto prazo³³¹.

Como nota final, frisamos que as medidas de prevenção anti abuso devem ser, sempre proporcionais ao objetivo a atingir e respeitar as disposições como os pp. do direito comunitário em geral, em particular, os Tratados da UE, o que significa que nem todas as medidas restritivas são admissíveis de um ponto de vista legal³³².

³²⁸ (EC, Questions and Answers [...], 2017).

³²⁹ v. (CE, COM(2016) 148final, 2016), (Palma, A Comunicação da CE relativa a um Plano de Acção sobre o IVA, 2016) e (EC, 2017).

³³⁰ v. (EC, Justiça Fiscal [...], 2017).

³³¹ Cf. (EC, Questions and Answers [...], 2017).

³³² (Vyncke, 2007, pp. 257-258).

Possibilidade de implementação de um Regime de Grupos IVA em Portugal

Atualmente, damos conta da existência de 19 EM que, com maior ou menor amplitude, contêm a figura dos Grupos de IVA nas suas legislações nacionais. No entanto, deparamo-nos ainda com uma certa falta de harmonização dos pp. subjacentes e da aplicação que é feita desta opção.

A CE, de forma a zelar por uma aplicação uniforme deste regime, veio através da sua Comunicação³³³ veicular o seu entendimento de forma a servir de orientação para os EM. No entanto, *“atendendo à diversidade de regimes implementados e às diferentes interpretações em causa, não foi possível chegar a consenso quanto ao conteúdo dessas orientações”*³³⁴.

A questão que se coloca é essencialmente saber se a criação dos grupos de IVA em Portugal *“será o instrumento adequado para assegurar a neutralidade nas operações realizadas entre empresas do grupo e introduzir uma simplificação na gestão do imposto, na perspectiva dos grupos económicos abrangidos”*³³⁵.

Como anteriormente constatado, foi já por diversas vezes rejeitada a implementação deste regime, porque a AT considera que podia dar origem a uma complexificação dos registos e dos procedimentos, bem como, a um grau acrescido de dificuldade no controlo na gestão do imposto³³⁶.

Conforme já sublinhado neste estudo, as consequências da criação deste regime variam consoante estamos perante sujeitos passivos com direito à dedução integral, sem direito à dedução ou com uma dedução meramente parcial.

Segundo Palma *“[a] decisão de não acolher o Organschaft foi tomada dada a fraca tradição da figura em Portugal e as dificuldades que a afixação do seu conteúdo jurídico envolve”*, e nos dias de hoje torna-se *“premente analisar até que ponto deveremos acolher esta situação, considerando as vantagens daí resultantes, ponderando devidamente eventuais perdas de receita daí provenientes”*³³⁷.

³³³ COM(2009) 325final.

³³⁴ (Palma, A Comunicação da CE [...], 2009, p. 248)

³³⁵ (Palma, A Faculdade de Criação de Grupos [...], 2016, p. 99).

³³⁶ Cf. (Almeida, 2014), (Leite, 2015), (Martins, 2008) e (Palma, A Faculdade de Criação de Grupos [...], 2016).

³³⁷ (Palma, A Comunicação da CE [...], 2009, pp. 247-248).

O RG IVA surgiu primordialmente, com o objetivo de simplificação administrativa, permitindo a agregação de obrigações declarativas e redução de custos administrativos e financeiros subjacentes à possibilidade de compensação de pagamentos dentro do grupo. Mas, a vantagem de maior relevo é a possibilidade de os membros atuarem como entidade única no que respeita às suas transações com terceiros, possibilitando uma diminuição do IVA não deduzido.

Ou seja, tem como efeito unificar vários sujeitos passivos independentes, mas estritamente conectados por vínculos financeiros, económicos e organizacionais, num sujeito passivo único para fins de IVA, dando prioridade à substância económica em relação à forma jurídica.

Para além das vantagens já elencadas, existem outras que carecem de ser mencionadas, como p.e.: a salvaguarda do pp da neutralidade em sectores isentos ou parcialmente isentos; redução dos custos diretos e indiretos³³⁸; diminuição do crédito de imposto consoante o conjunto do grupo; a AF vai atuar apenas em situações de reembolso e vai ser sujeita a uma redução de encargos financeiros relativos ao pagamento de juros indemnizatórios por atrasos na sua concessão do reembolso, e passa ainda a ter uma gestão e administração do imposto mais eficiente³³⁹; e, permite combater práticas abusivas.

Porém, este regime comporta também desvantagens consideráveis, p.e., a *redução de receitas* (com a integração de sujeitos passivos sem direito à dedução ou com uma dedução parcial, as operações internas são consideradas inexistentes para efeitos de IVA); *dificuldades de controlo* (tanto para casos de planeamento fiscal abusivo por falta de meios, como pela entrega de uma declaração periódica única agregada correspondente ao grupo no seu todo); *distorções de concorrência*; e, *impacto no pré-financiamento do IVA*. Posto isto, apesar de ser uma desvantagem para o Estado, a verdade é que, para o grupo que inclua membros sem direito à dedução ou com direito à dedução parcial, estamos perante uma vantagem.

Concluindo, e seguindo o entendimento de Vyncke³⁴⁰, mesmo que para os Estados a opção pela introdução deste regime possa ter algum impacto a nível da receita tributária, a verdade é que, o regime tem benefícios ao nível da competitividade³⁴¹, e, dessa forma,

³³⁸ (Vyncke, 2007, p. 250)

³³⁹ Ibid., p. 253.

³⁴⁰ (Vyncke, 2007).

³⁴¹ (Martins, 2008, p. 162).

analisados os prós e os contras, e atentas as inegáveis vantagens supra, a opção pela sua implementação do RG seria o mais adequado, se não premente nos dias de hoje.

Prosseguindo, relembramos que da interpretação dada ao art. 11º da DIVA, podemos afirmar que estamos perante uma permissão normativa com base na figura do *Organschaft*, que concede aos EM uma discricionariedade, e que deu lugar ao surgimento de vários regimes. Cumpre-nos verificar qual será o mais adequado a ser adotado por Portugal – *Modelo Organschaft*, *Modelo Organschaft Sectorial* ou o *Modelo de consolidação de pagamentos* ou *compensação de saldos de IVA*.

Em virtude do que já se deixou dito anteriormente, propugnamos pela exclusão desde já do modelo *Organschaft sectorial*, que apenas deverá ter-se em conta como última *ratio*, de modo a evitar situações de fraude ou evasões fiscais. Tendo em conta que este regime apenas é aplicável a determinados sectores, conclui-se que não é conciliável com os objetivos prosseguidos pela DIVA para as operações de grupo, pelo que, a sua introdução apenas a setores isentos, potência distorções de concorrência, sendo consequentemente, contrária ao pp da neutralidade³⁴².

Já o método de *consolidação de pagamentos* parece-nos um modelo a ponderar, pois, apesar de neste regime as operações internas continuarem a ser tributadas nos termos gerais e o cálculo do imposto, ser efetuado numa base individual, o pagamento do imposto ou o reembolso do mesmo, é efetuado, pela, ou à sociedade-mãe, correspondendo à soma dos saldos de IVA das entidades que compõe o Grupo. Este regime, constitui uma simplificação no procedimento administrativo e financeiro.

Este seria um modelo com forte propensão a ser implementado em Portugal, até porque, não se vislumbram desvantagens assinaladas no que respeita ao impacto nas receitas de IVA. No entanto, admite-se que possam surgir algumas dificuldades de controlo por parte da AT.

Acresce que o regime deve ser opcional, devendo sempre estabelecer com clareza os requisitos de acesso e exoneração relativamente aos níveis de participação que são exigidos, à natureza das entidades que do mesmo podem fazer parte integrante e às regularizações³⁴³. A única questão que se parece levantar com este regime, é qual o grau de adesão com que contará por parte dos grupos portugueses, dado que em Portugal os

³⁴² (Palma, A Faculdade de Criação de Grupos [...], 2016, p. 100).

³⁴³ (Martins, 2008, p. 163): a autora faz menção à possível instituição de um regime de responsabilidade solidária.

prazos médios de reembolso de imposto são relativamente baixos (menos de um mês em média).

Uma última opção para o legislador nacional, passará pela adoção de um modelo *Organschaft*, através do qual poderá ser afastada a liquidação do IVA nos serviços prestados entre os membros do grupo. De acordo com este modelo, e tal como já acima discutido, o principal efeito é a desconsideração do membro que integra o grupo como sujeito passivo independente, passando a constituir um sujeito passivo uno para efeitos de IVA, desde que verificados os requisitos cumulativos, através do qual todos os fluxos desencadeados entre os membros são apreciados como tendo sido realizados pelo grupo como um todo.

Posto isto, a introdução facultativa do RG IVA em Portugal – mais concretamente de um *modelo Organschaft* ou de *consolidação de pagamentos* - permitiria aos grupos, (desde que detenham pelo menos, 75% do capital social, e a sua participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto), simultaneamente, a manutenção da neutralidade fiscal do IVA nas transações internas e o aumento da competitividade entre empresas portuguesas, constituindo um fator relevante de favorecimento do investimento externo em Portugal³⁴⁴ e tornando-se também, numa alternativa tanto económica como jurídica, aos ACE – recentemente colocados em crise ao nível do IVA pelo TJUE.

³⁴⁴ Ibid., p. 162.

CONCLUSÃO

Subjacente a este estudo está a seguinte questão: Será possível e razoável a aplicação do RG IVA em Portugal?. Este é o cerne de toda a análise aqui realizada.

O RG IVA é de grande importância para a economia da UE, e proporciona benefícios significativos, como já vimos, tanto para as empresas como para a administração fiscal.

Tal como sublinhado ao longo desta dissertação, o art. 11º da DIVA é uma disposição facultativa que confere aos EM a liberdade de decidir se pretendem ou não introduzir este regime nas suas legislações nacionais, e, em caso de implementação, concede uma margem de discricionariedade sobre a sua forma de concretização.

Este regime baseia-se no modelo *Organschaft*, é aplicado com as suas especificidades e de forma divergente pelos EM. Na sua essência, permite a unificação de um conjunto de empresas num único sujeito passivo para efeitos de IVA, desde que verificados estejam os três vínculos entre si, implicando, dessa forma, a desconsideração das operações internas do grupo e a concentração de direitos e obrigações.

Distingue-se nos dias de hoje por ser um regime maioritariamente opcional na legislação comunitária, aplicado na legislação da generalidade dos EM. Apesar de terem como base o modelo tradicional, face à discricionariedade que é dada pela norma, tem sido adotado pelos EM regimes “*a la carte*”, derogando nesta medida o objetivo inicial da criação do RG, sendo um potenciador de concorrência fiscal entre os diversos EM.

Como este estudo demonstrou, as interpretações e decisões explanadas na jurisprudência do TJUE, têm contribuído fortemente para uma evolução deste regime, infelizmente nem sempre congruente.

Ressalta-se que, da análise comparada, se verificou uma crescente aderência a este regime num curto período de tempo, e, atualmente constata-se a sua implementação em 19 EM, destacando-se que a maioria adotou a tipologia clássica no sentido do *Organschaft* alemão, estando de fora apenas a Bulgária, Croácia, Eslovênia Grécia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Polónia e Portugal. Sublinha-se que, recentemente foi anunciado que o Luxemburgo e Malta poderão também sair desta lista a breve trecho³⁴⁵.

É certo que nos deparamos com alguma descrença quanto a este regime em Portugal, no entanto, e após uma ponderada reflexão, atentas as inúmeras vantagens que

³⁴⁵ Cf. (Group, VEG 70REV1, 2018, p. 5) e (Borg, s.d.).

são forçosamente superiores a quaisquer obstáculos que se denotam da aplicação deste regime em diversos EM, pode-se asseverar que seria de extrema importância que o mesmo fosse aplicado em Portugal. A não aplicação face ao contexto da economia atual, acarreta desvantagens para os grupos empresariais portugueses, incluindo a perda de competitividade e a penalização da sua capacidade de atrair investimento a médio e longo prazo.

É necessário e imperioso que o quadro-legal vigente em Portugal seja devidamente revisto e que nele seja incluído um modelo *Organschaft* e/ou de *consolidação de pagamentos*, com possibilidade de apresentação de declarações unificadas, apoiando-se nas orientações emitidas pela CE de modo a consagrar-se um verdadeiro RG IVA e adotando medidas que permitam lutar contra a fraude fiscal.

Reconhecemos que este regime, seria adequado para diminuir a desvantagem concorrencial dos grupos portugueses, permitir uma simplificação administrativa decorrente da compensação de saldos e das concentrações das obrigações declarativas, bem como, reduzir a burocracia da AT e os custos administrativos das empresas.

Deste modo, apoiamo-nos na doutrina e na jurisprudência mais recente, defendendo e firmando a importância da existência de um RG IVA em Portugal, que confere às empresas e ao Estado uma maior estabilidade a nível económico e financeiro, que garante a competitividade e a neutralidade através do reconhecimento da prevalência da substância sob a forma³⁴⁶, mantendo o respeito pelos pp. basilares deste imposto e uma harmonização e uniformidade nas legislações nacionais de cada país, com consequente prevenção de práticas abusivas.

³⁴⁶ (Vyncke, 2007, p. 251).

Bibliografia

- AB SKF, C-29/08 (Tribunal de Justiça da União Europeia 29 de Outubro de 2009). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=73373&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=743391>
- Abreu, J. M. (2014). *Código das Sociedades Comerciais em Comentário volume VII*. Almedina.
- Aduaneira, A. T. (31 de Março de 2015). Circular n.º 5/2015. *Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS)*.
- Almeida, M. M. (2014). O IVA nos Grupos. Em S. V. (coord.), *Cadernos de IVA 2014* (p. 295.309). Almedina.
- Amand, C. (July/August de 2007). VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction - The Internal Market is Leaking. *International VAT Monitor*, vol. 18, n.º 4, pp. 237-249. Obtido de <http://empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/2007-35.pdf>
- Amand, C. (January/February de 2010). Cross-Border Entities and EU VAT: A Contradictory Concept? *International VAT Monitor*, vol. 21, n.º 1, pp. 20-24.
- Amand, C. (November/December de 2017). DNB Banka and Aviva: Has the ECJ followed its own interpretation methods and respected the objectives pursued by the EU legislature? *International VAT Monitor*, pp. 449-456.
- Amplisientifica, C-162/07 (Tribunal de Justiça da União Europeia 22 de Maio de 2008). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=67742&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=605067>
- Antunes, J. A. (2002). *Os Grupos de Sociedades - Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária*. Coimbra: Almedina.
- Aviva, C-605/15 (Tribunal de Justiça da União Europeia 21 de Setembro de 2017). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=194781&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=961583>
- Basto, J. G. (1991). A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional: Lições Sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 164*.

- Böboş-Radu, D. (2013). Os conceitos autónomos de direito da União Europeia na interpretação das normas de isenção do IVA. Em E. P. Ferreira, H. T. Torres, & C. C. Palma, *Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal - Estudos em Homenagem ao Prof. Dr. Alberto Xavier, Vol I* (pp. 291-313). Almedina.
- Bomer, A. H. (2016). From Skandia to Larentia: National Jurisdiction to Deviate from the VAT Directive. *Intertax*, vol. 44, Issue 8/9, pp. 657-665.
- Borg, C. (s.d.). *Introduction of VAT Grouping in Malta*. Obtido de Deloitte: <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/thought-leadership/mt-tl1707-article-vat-grouping.html>
- Borselli, F. (September/October de 2009). A Sensible Reform of the EU VAT Regime for Financial Services. *International VAT Monitor*, vol. 20, n.º 5, pp. 374-383. Obtido de <http://www.empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/2009-46.pdf>
- C.M.S., McKenna, C., & Olswang, N. (19 de Abril de 2013). *Commission v. Ireland - holding companies can be included in VAT groups*. Obtido de Lexology: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=f403fa09-d848-4ace-8ef7-f4eaaeca7bc9>
- Cadbury Schweppes, C-196/04 (Tribunal de Justiça da União Europeia 12 de Setembro de 2006). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63874&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=385078>
- Carvalho, A. L. (2013). Da dedutibilidade do IVA pelas sociedades holding: um olhar sobre a jurisprudência do TJUE. Em E. P. Ferreira, H. T. Torres, & C. C. Palma, *Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal - Estudos em Homenagem ao Prof. Dr. Alberto Xavier, Vol I* (pp. 87-115). Almedina.
- CE. (Janeiro - Junho de 2014). Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu Sobre a Aplicação do Regulamento n.º 904/2010 do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado. *Ciência e Técnica Fiscal - n.º 432*, pp. 298 - 334.
- CE. (7 de Abril de 2016). *Plano de ação sobre o IVA - Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir*. Obtido de Comunicação da Comissão Europeia: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_pt.pdf

- Claro, S., & Freitas, L. (2017). O IVA nos Agrupamentos Complementares de Empresas. Em S. V. (coord.), *Cadernos de IVA 2017* (pp. 501-517). Almedina.
- Co, M. &. (22 de September de 2017). *VAT exemption for cost-sharing groups does not apply to the financial and insurance sector*. Obtido de KPMG: <https://meijburg.com/uploads/files/news/2017/09/VAT%20exemption%20for%20cost-sharing%20groups%20does%20not%20apply%20to%20the%20financial%20and%20insurance%20sector%20sep%202017.pdf>
- Comissão v. Alemanha, C-109/02 (Tribunal de Justiça da União Europeia 23 de Outubro de 2003). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=48347&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=743951>
- Comissão v. Alemanha, C-616/15 (Tribunal de Justiça da União Europeia 21 de Setembro de 2017). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=194792&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=77162>
- Comissão v. Dinamarca, C-95/11 (Tribunal de Justiça da União Europeia 25 de Abril de 2013). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=136791&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=975199>
- Comissão v. Finlândia, C-74/11 (Tribunal de Justiça da União Europeia 25 de Abril de 2013). doi:<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=136789&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=976605>
- Comissão v. França, C-481/98 (Tribunal de Justiça da União Europeia 3 de Maio de 2001). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=46327&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=743603>
- Comissão v. França, C-94/09 (Tribunal de Justiça da União Europeia 6 de Maio de 2010). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=81176&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=743775>
- Comissão v. Irlanda, C-85/11 (Tribunal de Justiça da União Europeia 9 de Abril de 2013). Obtido de

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=136001&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=972648>

Comissão v. Países Baixos, C-65/11 (Tribunal de Justiça da União Europeia 25 de Abril de 2013). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=136790&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=977624>

Comissão v. Reino Unido, C-86/11 (Tribunal de Justiça da União Europeia 25 de Abril de 2013). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=136793&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=759172>

Comissão v. Suécia, C-480/10 (Tribunal de Justiça da União Europeia 25 de Abril de 2013). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=136781&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=254131>

Conclusões da AG Kokott - Aviva, C-605/15 (Tribunal de Justiça da União Europeia 1 de Março de 2017). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=188501&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=961583>

Conclusões da AG Kokott - DNB Banka, C-326/15 (Tribunal de Justiça da União Europeia 1 de Março de 2017). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=188491&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=962593>

Conclusões da AG Sharpston - Stradasfalti, C-228/05 (Tribunal de Justiça da União Europeia 22 de Junho de 2006). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=55752&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1023375>

Conclusões do AG Gerven - Polysar, C-60/90 (Tribunal de Justiça da União Europeia 24 de Abril de 1991). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=97116&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=615607>

Conclusões do AG Jääskinen - Comissão v. Irlanda, C-85/11 (Tribunal de Justiça da União Europeia 27 de Novembro de 2012). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=130522&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=609979>

Conclusões do AG Jääskinen - Comissão v. Suécia, C-480/10 (Tribunal de Justiça da União Europeia 27 de Novembro de 2012). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=130521&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1023528>

Conclusões do AG Léger - FCE Bank, C-210/04 (Tribunal de Justiça da União Europeia 29 de Setembro de 2005). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=59937&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=616714>

Conclusões do AG Mazák - Zimmermann, C-174/11 (Tribunal de Justiça da União Europeia 19 de Julho de 2012). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=129847&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=743455>

Conclusões do AG Mengozzi - Larentia+Minerva, Apensos C-108/14 e C-109/14 (Tribunal de Justiça da União Europeia 26 de Março de 2015). Obtido de <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62014CC0108&from=EN>.

Conclusões do AG Mischo - Taksatorringen, C-8/01 (Tribunal de Justiça da União Europeia 3 de Outubro de 2002). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=47735&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=953067>

Conclusões do AG Wathelet - Comissão v. Alemanha, C-616/15 (Tribunal de Justiça da União Europeia 5 de Abril de 2017). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=189629&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=77184>

Conclusões do AG Wathelet - Skandia, C-7/13 (Tribunal de Justiça da União Europeia 8 de Maio de 2014). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=151976&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=621301>

Cookies World, C-155/01 (Tribunal de Justiça da União Europeia 11 de Setembro de 2003). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=48567&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=614585>

Correia, M. (2013). *Taxation of Corporate Groups*. The Netherlands: Wolters Kluwer International.

- Costums, H. R. (8 de August de 2014). *VAT Notice 700/2: group and divisional registration*. Obtido de Gov.UK: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7002-group-and-divisional-registration/vat-notice-7002-group-and-divisional-registration--2>
- Cunha, P. O. (2016). *Direito das Sociedades Comerciais* (6ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Deloitte. (2 de December de 2014). *International Tax - Spain Tax Alert*. Obtido de Deloitte: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-spain-021214.pdf>
- Deloitte. (2017). *Taxation and Investment in Spain 2017*. Obtido de Deloitte: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-spainguide-2017.pdf>
- DNB Banka, C-326/15 (Tribunal de Justiça da União Europeia 21 de Setembro de 2017). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=194787&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=962593>
- Doesum, A., Kesteren, H., & Norden, G.-J. (2007). The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups. *EC Tax Review*, vol. 16, issue 1, pp. 34–43.
- EC. (29 de July de 2014). (VAT Committee) - Working Paper n.º 813 - taxud.c.1(2014)2773566. *Cases C-85/11, Commission vs. Ireland and C-480/10, Commission vs. Sweden*. Brussels.
- EC. (3 de June de 2015). (VAT Committee) - Guidelines 103rd meeting – Working paper n.º 869 - taxud.c.1(2015)2683933. *Guidelines from the 103rd meeting of the VAT Committee - 20 April 2015 - Documento B*. Brussels.
- EC. (17 de February de 2015). (VAT Committee) - Working Paper n.º 845 - taxud.c.1(2015)747072. *CJEU Case C-7/13 Skandia America: VAT group*. Brussels.
- EC. (6 de May de 2015). (VAT Committee) - Working Paper n.º 856 - taxud.c.1(2015)2162037. *Scope of the exemption for cost-sharing arrangements: a further analysis*. Brussels.
- EC. (22 de September de 2015). (VAT Committee) - Working Paper n.º 879 - taxud.c.1(2015)4389038. *CJUE Case C-7/13 Skandia America: VAT Grouping - the point of view of the VAT Expert*. Brussels.

- EC. (30 de September de 2015). (VAT Committee) - Working Paper n.º 883 - taxud.c.1(2015)4500631. *Scope of the exemption for cost-sharing arrangements: a further analysis (II)*. Brussels.
- EC. (6 de December de 2016). (VAT Committee) - Guidelines 105rd meeting – Working paper n.º 886 final - taxud.c.1(2016)7465801. *Guidelines from the 105rd meeting of the VAT Committee – 26 October 2015 - Document A*. Brussels.
- EC. (16 de February de 2017). (VAT Committee) - Working Paper n.º 918 - taxud.c.1(2017)982178. *Meaning of "financial, economic and organisational links" among VAT group members*. Brussels.
- EC. (28 de February de 2017). (VAT Committee) - Working Paper n.º 923 - taxud.c.1(2016)1280928. *Possible VAT implications of Transfer Pricing*. Brussels. Obtido de <https://circabc.europa.eu/sd/a/55d34dce-faf8-42ba-8ec6-381a98540b9c/923%20-%20VAT%20Implications%20of%20Transfer%20Pricing.pdf>
- EC. (8 de November de 2017). (VAT Committee) - Working Paper n.º 933 - taxud.c.1(2017)6142196. *VAT grouping*. Brussels.
- EC. (4 de Outubro de 2017). *Comissão Europeia propõe uma reforma profunda do sistema de IVA da UE*. Obtido de European Commission - Press Release Database: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_pt.htm
- EC. (30 de Novembro de 2017). *Justiça Fiscal: Comissão propõe novos instrumentos para combater a fraude no IVA*. Obtido de European Commission - Press Release Database: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-4946_pt.htm
- EC. (30 de November de 2017). *Questions and Answers on the VAT proposal for administrative cooperation*. Obtido de European Commission - Press Release Database: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-4948_en.htm
- Elgaard, K. K. (26 de Maio de 2017). A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective - aspects of tax avoidance and fiscal competition. *Nordic Tax Journal*, 1-25. doi:<https://doi.org/10.1515/ntaxj-2017-0001>
- Entrate, A. (s.d.). *Vat grouping rules*. Obtido de Ministry of Economy and Finance - Agenzia Entrate: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/NSE/Invest+in+Italy/Vat+grouping+rules/?page=invest_italy
- EY. (8 de January de 2018). *Italian VAT law implements Skandia principles affecting intra-group supplies*. Obtido de Indirect Tax Alert:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italian_VAT_law_implements_Skandia_principles_affecting_intra-group_supplies/\\$FILE/2018G_00086-181Gbl_Indirect_IT%20VAT%20law%20implements%20Skandia%20principles%20affecting%20intra-group%20supplies.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italian_VAT_law_implements_Skandia_principles_affecting_intra-group_supplies/$FILE/2018G_00086-181Gbl_Indirect_IT%20VAT%20law%20implements%20Skandia%20principles%20affecting%20intra-group%20supplies.pdf)

FCE Bank, C-210/04 (Tribunal de Justiça da União Europeia 23 de Março de 2006).
Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=57830&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=616714>

Feio, D. (2017). Regime de Tributação pelo lucro consolidado: Um exemplo de um benefício fiscal. Em A. VV., *Estudos Comemorativos dos 20 anos da FDUP* (Vol. I, pp. 347 - 358). Almedina.

Fernandes, R. M. (2017). The VAT Side of Brexit. Em S. V. (coord.), *Cadernos de IVA 2017* (pp. 433-459). Almedina.

Ferreira, R. M., Almeida, M. M., Medalho, R. A., & Coimbra, F. B. (25 de Junho de 2015). *A Tributação dos Grupos de Sociedades (Esclarecimentos da Autoridade Tributária)*. Obtido de Rogério Fernandes Ferreira & Associados - Sociedades de Advogados, R.L.: https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2015/6_-_Junho/A_Tributacao_dos_Grupos_de_Sociedades_-_Esclarecimentos_da_Autoridade_Tributaria.pdf

Fischer, C-283/95 (Tribunal de Justiça da União Europeia 11 de Junho de 1998). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=43919&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=745157>

Garrigues. (March de 2015). *Guide to business in Spain - Tax system*. Obtido de Investin Spain: http://www.investinspain.org/guidetobusiness/en/3/CAP_3_2015.pdf

Graham, D. (3 de January de 2017). *Brexit – What will it mean for VAT?* Obtido de Armstrong Watson: <http://www.armstrongwatson.co.uk/news/2017/01/brexit-%E2%80%93-what-will-it-mean-vat>

Group, V. E. (18 de January de 2018). VEG n.º 70 - taxud.c.1(2018)339756. *Meaning of "financial, economic and organisational links" among VAT group members*. Brussels.

- Group, V. E. (19 de March de 2018). VEG n.º 70 REV1 - taxud.c.1(2018)1668166. *Meaning of "financial, economic and organisational links" among VAT group members*. Brussels.
- Grünwald, U., & Kurtz, D.-C. (20 de Junho de 2017). *New guidance issued on VAT grouping rules*. Obtido de Deloitte: <http://www.deloitte-tax-news.de/german-tax-legal-news/new-guidance-issued-on-vat-grouping-rules.html>
- Grutta, S. L. (January de 2017). *The Italian VAT Law implements the VAT Group*. Obtido de Grant Thornton - An instinct growth: <https://pt.slideshare.net/AlexBaulf/italy-italian-vat-law-implements-the-vat-group>
- Guiné, O. V. (2014). Sociedades Coligadas - art. 482º. Em A. VV., *Código das Sociedades Comerciais em Comentário - [artigos 481º a 545º]* (Vol. II, pp. 43 - 50). Almedina.
- Halifax, C-255/02 (Tribunal de Justiça da União Europeia 21 de Fevereiro de 2006). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doClang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1023672>
- Ireland, L. S. (1 de June de 1990). *Representation*. Obtido de Law Society of Ireland: <https://www.lawsociety.ie/Solicitors/Practising/Practice-Notes/VAT-Group-Scheme/#.WtODm4jwY2w>
- Italy, U. (10 de February de 2017). *The new "VAT Group" system*. Obtido de TaxNews: http://www.uhyitaly.com/wp-content/uploads/UHYTaxnews_en_2017_02.pdf
- Ivan, M., & Vyncke, K. (November/December de 2009). EC Communication on VAT Grouping: An Attempt to Harmonize or to Restrict the Use of Group Registration? *International VAT Monitor*, vol. 20, n.º 6, pp. 454-461. Obtido de <http://empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/2009-62.pdf>
- Kesteren, H. v., Merks, M., & Sternberg, C. (2013). Dutch/German Cross-Border VAT Grouping. *EC Tax Review*, vol. 22, issue 4, pp. 187-196.
- KPMG. (17 de November de 2016). *Italy: Draft Budget Law 2017 - VAT grouping rule*. Obtido de Tax Alert: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2016/11/tnf-italy-november-17-2016.pdf>
- Kristoffersson, E. (31 de Maio de 2016). Comparative Studies of National Law in the EU harmonized VAT. *Nordic Tax Journal*, 29-40. doi:<https://doi.org/10.1515/ntaxj-2015-0011>

- Laires, R. (2006). Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 23 de Março de 2006. *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 417, pp. 403-458.
- Laires, R. (Julho-Dezembro de 2013). A Proibição de práticas abusivas no domínio do IVA. (C. d. Aduaneiros, Ed.) *Ciência e Técnica Fiscal* - n.º 431, pp. 59 - 97.
- Langiano, E. (12 de August de 2016). *The impact of Brexit on VAT*. Obtido de TMF Group: <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/articles/2016/august/impact-of-brexit-on-vat/>
- Larentia + Minerva, apensos C-108/14 e C-109/14 (Tribunal de Justiça da União Europeia 16 de Julho de 2015). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=165920&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=998158>
- Lecchi, S. (15 de Maio de 2017). *The Italian “VAT Group Regime” Comes True ... at Last!* Obtido de International Network of Law and Consulting Firms: <http://pragma.international/article/the-italian-vat-group-regime-comes-true-at-last>
- Leite, I. P. (2015). O Acórdão Skandia e o Âmbito Ration Personae dos Grupos de IVA. Em S. V. (coord.), *Cadernos de IVA 2015* (pp. 213-240). Almedina.
- Lombardi, M., Ferrari, L., & Calcagnile, C. (January de 2017). *Italy: Tax News for 2017*. Obtido de Jones Day: <http://www.jonesday.com/italy-tax-news-for-2017-01-03-2017/>
- Loureiro, C. (11 de Outubro de 2011). *Fiscalidade da Empresa - Tributação dos Grupos de Empresas*. Obtido de Deloitte: https://www.ideff.pt/xms/files/Iniciativas/II_Congresso_de_Direito_Fiscal/Dr._Carlos_Luis_Loureiro.pdf
- Marks & Spencer, C-309/06 (Tribunal de Justiça da União Europeia 10 de Abril de 2008). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=71049&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=744053>
- Martins, A. (2008). Grupos de IVA. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, n.º 2, pp. 129-164.
- Mellor-Clark, D. (2016). *Brexit – what are the likely VAT implications for financial services?* Obtido de Pinsent Masons: <https://www.pinsentmasons.com/PDF/2016/Brexit-Likely-VAT-Implications.pdf>

- Merkx, M. (04 de Outubro de 2017). *Commission issues working paper on VAT implications of transfer pricing*. Obtido de Deloitte: <https://www.taxathand.com/article/6725/European-Union/2017/Commission-issues-working-paper-on-VAT-implications-of-transfer-pricing>
- Metropol/Stadler, C-409/99 (Tribunal de Justiça da União Europeia 8 de Janeiro de 2002). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=46994&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=614420>
- Moreno, F. M., Gómes, M. F., & Valencia, U. o. (2009). VAT Grouping in Spain: An Interesting Opportunity. *Intertax*, vol. 37, issue 3, pp. 176-183.
- Müller-Lee, J., & Imhof, P. (1 de December de 2013). *VAT group requirements: A German fairy tale*. Obtido de International Tax Review: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3348424/VAT-group-requirements-A-German-fairy-tale.html>
- Myton, G. (May de 2017). *What Brexit means for VAT and Customs Duty*. Obtido de HarwoodHutton Accountants: <http://www.harwoodhutton.co.uk/wp-content/uploads/2017/09/Briefing-Tax-VAT-QA-Gerry-Myton-May-2017-PDF.pdf>
- Nogueira, J. F. (2010). *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da proporcionalidade: a proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*. Wolters Kluwer sob a marca Coimbra Editora.
- Norden, G.-J. v. (2016). State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case. *EC Tax Review*, vol. 25, issue 4, pp. 211-220.
- Nunes, G. A. (2001). *Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em Sede de IRC - Contributo para um Novo Enquadramento Dogmático e Legal do seu Regime*. Almedina.
- Oliveira, A. P. (2018). *Manual de Grupos de Sociedades*. Almedina.
- Palma, C. C. (Outubro de 2009). A Comunicação da Comissão sobre a Faculdade de Criação dos Grupos de IVA. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 2, n.º 3, Outono, pp. 242-259.
- Palma, C. C. (Fevereiro de 2009). *IVA - A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias*. Obtido de Fiscalidade -

- https://www.occ.pt/downloads/files/1235574700_38a42_fiscalidade.pdf
- Palma, C. C. (2012). Os Grupos - Uma Perspectiva Crítica e Multidisciplinar - Os Grupos de IVA., (pp. 1-43). Obtido de https://www.uc.pt/feuc/documentos/destaqueDocs/Docs12/grupos/Coimbra_Grupos_IVA.pdf
- Palma, C. C. (2016). A Comunicação da Comissão Europeia relativa a um Plano de Acção sobre o IVA. Em C. C. Palma, *Estudos de IVA III* (pp. 7 - 31). Almedina.
- Palma, C. C. (2016). A Faculdade de Criação de Grupos para Efeitos de IVA. Em C. C. Palma, *Estudos de IVA III* (pp. 87-107). Almedina.
- Palma, C. C. (2017). *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Almedina.
- Parliament. (7 de December de 2017). *EU Committee publishes report on Brexit: deal or no deal*. Obtido de [Parliament.uk: https://www.parliament.uk/business/committees/committees-a-z/lords-select/eu-select-committee-/news-parliament-2017/brexit-deal-no-deal-published/](https://www.parliament.uk/business/committees/committees-a-z/lords-select/eu-select-committee-/news-parliament-2017/brexit-deal-no-deal-published/)
- Paul Newey, C-653/11 (Tribunal de Justiça da União Europeia 20 de Junho de 2013). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=138694&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1023796>
- Pereira, A. G. (2017). Dedução do IVA Suportado na Importação: Requisitos e Especialidade em Sede Europeia e Nacional. Em S. V. (coord.), *Cadernos de IVA 2017* (pp. 93-109). Almedina.
- Pereira, J. T. (Junho/Setembro de 2007). IVA nas operações entre o Estabelecimento Estável e a Sociedade? A Tributação da Quimera, a propósito do Caso FCE Bank (C-210/04). *Fiscalidade n.º 31*, pp. 86-115.
- Pinto, M. S. (2007). Contributos da jurisprudência comunitária para a luta contra a fraude ao IVA. *Cadernos de Ciência e Técnica fiscal - n.º 202 - Estudos em memória de Teresa Lemos.*, pp. 271 - 289.
- Pinto, M. S. (2009). A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia, desenvolvimentos. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, pp. 123-154.
- Polysar Investments Netherlands, C-60/90 (Tribunal de Justiça da União Europeia 20 de Junho de 1991). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=97091&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=615607>

- PwC. (2006). *Study to Increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services*. Final Report to the European Commission. Obtido de https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/financial_services_study_mainreport_en.pdf
- PwC. (15 de Janeiro de 2015). *IRC: Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS)*. Obtido de PwC: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2015/irc/retgs.html>
- PwC. (6 de Abril de 2017). *Cost-sharing VAT exemption applies to financial services, believes Advocate General Wathelet*. Obtido de PwC Flash News: <https://www.pwc.lu/en/tax-consulting/docs/pwc-tax-060417.pdf>
- PwC. (June de 2017). *German Federal Ministry of Finance publishes guidance on VAT grouping and the input VAT deduction of holdings*. Obtido de VAT Newsflash - issue 03: <https://blogs.pwc.de/german-tax-and-legal-news/files/2017/06/VAT-Newsflash-03-2017.pdf>
- PwC. (21 de December de 2017). *Spain Corporate - Group taxation - Tax groupings for CIT purposes*. Obtido de Worldwide Tax Summaries: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Spain-Corporate-Group-taxation>
- PwC. (25 de September de 2017). *The cost-sharing VAT exemption is not for financial services, says EU Court*. Obtido de PwC Flash News: <https://www.pwc.lu/en/vat/docs/pwc-vat-250917.pdf>
- Raimondi, D. (20 de June de 2017). *EU VAT groups and group VAT settlement in Italy*. Obtido de TMF Group: <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/articles/2017/june/italy-eu-vat-groups/>
- Ramos, M. E. (2018). *Direito Comercial e das Sociedades entre as Empresas e o Mercado*. Almedina.
- Revenue and Customs Brief 2 (2015): VAT grouping rules and the Skandia judgment*. (10 de February de 2015). Obtido de Gov.uk: <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-2-2015-vat-grouping-rules-and-the-skandia-judgment/revenue-and-customs-brief-2-2015-vat-grouping-rules-and-the-skandia-judgment>
- Revenue and Customs Brief 37 (2014): VAT grouping rules*. (13 de October de 2014). Obtido de Gov.uk: <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-37-2014-vat-grouping-rules>

- Robb, K., & Garside, N. (2016). *'Brexit' – what now for VAT & Customs?* Obtido de Grant Thornton: <https://www.grantthornton.co.uk/globalassets/1.-member-firms/united-kingdom/pdf/publication/2016/brexit-what-now-for-vat-and-customs.pdf>
- Roberts, D. (7 de December de 2017). *'No-deal' Brexit would be worst outcome possible for UK, Lords warn.* Obtido de The Guardian: <https://www.theguardian.com/politics/2017/dec/07/no-deal-brexit-would-be-worst-outcome-possible-for-uk-lords-warn>
- Rocha, A. S. (10 de Janeiro de 2012). *Grupo de Sociedades.* Obtido de António Soares Rocha: <http://antoniosoaresh Rocha.com/outras/grupos-de-sociedades>
- Rottoli, A. (28 de February de 2017). *Italy: VAT group regime in Italy.* Obtido de International Tax Review: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3665484/Italy-VAT-group-regime-in-Italy.html>
- Salmond, G. (20 de July de 2017). *Indirect Taxes: United Kingdom - Brexit expected to affect tax policy for at least a generation.* Obtido de Tax Executive - The Professional Journal of Tax Executives Institute: <http://taxexecutive.org/indirect-taxes-united-kingdom/>
- Sanches, J. L. (2007). *Manual de Direito Fiscal.* Almedina.
- Santos, A. C., & Alexandre, M. A. (Janeiro/Março de 2000). O IVA Comunitário na Encruzilhada: Rumo a um novo sistema comum. *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 397, pp. 72-99. Obtido de <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/10/iva-comunitc3a1rio.pdf>
- Skandia America Corporation, C-7/13 (Tribunal de Justiça da União Europeia 17 de Setembro de 2014). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=157806&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=604463>
- Soares, C. D. (2014). The Territorial Scope of VAT Grouping Schemes in the Financial Sector. *Intertax*, vol. 42, issue 8/9, pp. 538–550.
- Stichting Uitvoering Financiële Acties, C-348/87 (Tribunal de Justiça da União Europeia 15 de Junho de 1989). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=95673&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=74283>

- Stradasfalti v. Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento, C-228/05 (Tribunal de Justiça da União Europeia 14 de Setembro de 2006). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=64056&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=613691>
- Swinkels, J. (January/February de 2010). The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects. *International VAT Monitor*, vol. 21, n.º 1, pp. 36-42.
- Swinkels, J. (July/August de 2011). Abuse of EU VAT Law. *International VAT Monitor*, vol. 22, n.º 4, pp. 223-229.
- Taksatorringen, C-8/01 (Tribunal de Justiça da União Europeia 20 de Novembro de 2003). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=48421&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=74595>
- The Rank Group, Apensos C-259/10 e C-260/10 (Tribunal de Justiça da União Europeia 10 de Novembro de 2011). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=113588&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=744608>
- Tolsma, C-16/93 (Tribunal de Justiça da União Europeia 2 de Março de 1994). Obtido de <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99001&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=897258>
- Trust, P. (20 de May de 2013). *Ireland Wins EU VAT Grouping Case*. Obtido de Pearse Trust Blog: <https://www.pearse-trust.ie/blog/bid/97205/ireland-wins-eu-vat-grouping-case>
- Vyncke, K. (July/August de 2007). VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations. *International VAT Monitor*, vol. 18, n.º 4, pp. 250-261.
- Vyncke, K. (2009). EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective. *EC TAX Review*, vol. 18, issue 6, pp. 299-309.
- Xavier, C. (s.d.). *Coligação de Sociedades Comerciais*. Obtido de Ordem dos Advogados: <https://portal.oa.pt/upl/%7B8366850f-7fb7-4c7e-8bc3-68db8845f957%7D.pdf>
- Zuidgeest, R. (January/February de 2010). Cross-Border VAT Grouping. *International VAT Monitor*, vol. 21, n.º 1, pp. 25-30.