

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO / ATENUAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

1

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

2

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

É legítimo do ponto de vista dos Estados convocar diferentes elementos de conexão relativamente ao mesmo tipo de imposto e ao mesmo facto tributário (adopção simultânea pelos Estados dos princípios da residência e da fonte), conduzindo-nos necessariamente ao problema da dupla tributação.

Este fenómeno configura uma situação de concurso de normas implicando, por um lado, a identidade do facto tributário e, por outro, a pluralidade de normas tributárias.

Relativamente à identidade do facto tributário, segundo Casalta Nabais *“costuma exigir-se a regra das quatro identidades, ou seja, a identidade do objecto, a identidade do sujeito, a identidade do período de tributação e a identidade do imposto”*.

3

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

- Identidade do período de tributação: apenas é relevante nos impostos periódicos (onde se incluem os IR), pois nos impostos de obrigação única (impostos sobre o consumo) o que releva é, exclusivamente, a identidade do objecto, por exemplo, a transmissão da mercadoria.

- Identidade do imposto e do sujeito: não nos devemos guiar por critérios rígidos e formais, bastando que exista uma identidade substancial.

No entanto, a doutrina tem entendido que a identidade do sujeito não é exigível, verificando-se também o fenómeno da dupla tributação com as restantes três identidades.

4

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

Deste modo, é possível distinguir dois tipos de dupla tributação:

⇒ Dupla tributação económica, e

⇒ Dupla tributação jurídica,

sendo que apenas neste último caso se verifica a identidade dos sujeitos.

Quando há dupla tributação sobre um determinado rendimento e se verifica a identidade dos sujeitos, deverá falar-se de dupla tributação jurídica. Se, por outro lado, a identidade do objecto (facto tributário, rendimento) coexiste com a diversidade dos sujeitos então estaremos perante uma situação de dupla tributação económica.

5

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

Assim, a dupla tributação económica ocorre quando o mesmo rendimento é tributado duplamente na esfera de duas entidades juridicamente distintas.

É o caso dos dividendos / lucros (1) distribuídos aos sócios que são originariamente tributados na esfera da entidade que os gerou (o lucro distribuído é o RLE, isto é, o lucro depois de impostos) e, posteriormente, na esfera da entidade a quem são distribuídos em sede de tributação das pessoas singulares ou das pessoas colectivas, dependendo da natureza dos beneficiários (sócios/accionistas).

(1) Embora não se trate de palavras sinónimas, iremos utilizar os dois termos com o mesmo sentido. Em rigor os dividendos correspondem aos lucros distribuídos por sociedades anónimas ou em comandita por acções.

6

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

No caso português, e na generalidade dos Estados, tal acontece porque os dividendos (lucros de partes sociais) estão tipificados nas normas de incidência devendo os sócios ser tributados por esses rendimentos (já tributados em IRC) para efeitos da sua própria tributação (*).

() É importante referir que o DL n.º 192/2005, de 07/11, alterou o regime de tributação dos dividendos / lucros distribuídos a pessoas singulares (IRS), passando-se de um regime de englobamento obrigatório de 50% do seu valor (art. 22º, n.º 1 e art. 40º-A, n.º 1, CIRS), para um regime de taxa liberatória ou especial (20%) com a possibilidade de opção pelo englobamento em 50% (art. 40º-A, n.º 1, art. 71º, n.º 3, al. c) e n.º 6, al. c), art. 72º, n.ºs 5 e 7 e art. 101º, n.º 1, als. a) e b), CIRS).*

7

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

Em sede de IRS, o código dispõe no seu art. 5º, n.º 2, al. h) que se trata de rendimentos da Categoria E (rendimentos de capitais).

No CIRC, tais rendimentos integram a noção de rendimentos (proveitos) os conforme o disposto no art. 20º, n.º 1, al. c), influenciando positivamente o resultado líquido do exercício para efeitos de tributação.

Assim, é notória a existência de dupla tributação económica nos dividendos, quer nos gerados internamente (dividendos internos), quer nos oriundos de outros Estados (dividendos entrados).

8

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

Quanto aos dividendos “entrados”, os sócios portugueses (ou melhor, residentes em território nacional) de empresas estrangeiras, quando recebem dividendos de fonte estrangeira, serão também tributados no âmbito do princípio da tributação mundial dos residentes (art. 15º, n.º 1, CIRS e art. 4º, n.º 1, CIRC).

Tais dividendos, em princípio, já haviam sido originariamente tributados na esfera da entidade estrangeira que lhes deu origem, ocorrendo, então, o fenómeno da dupla tributação económica atrás descrito, embora, nestes casos, com uma natureza internacional dado tratar-se de uma dupla imposição em jurisdições distintas.

9

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

Outra situação, entre outras, geradora de dupla tributação económica, ocorre nos casos de empresas com filiais. Imagine-se que num determinado exercício a empresa-mãe obteve lucros e que as suas filiais obtiveram prejuízos. Neste exercício a empresa-mãe pagará IRC sobre o seu lucro, enquanto que se fosse feita a consolidação dos resultados, compensando-se os prejuízos das filiais, o IRC a pagar já seria menor.

Neste exemplo, se todas as empresas estiverem sedeadas em território nacional (empresa-mãe e respectivas filiais), ainda se poderá recorrer ao regime especial dos grupos de sociedades, se tal for possível, para evitar a dupla tributação económica (regime previsto no art. 69º e seguintes do CIRC, aplicável se a empresa dominante detiver uma participação superior a 90% e mais de 50% dos direitos de voto).

10

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

Porém, se as filiais, estivessem sedeadas no estrangeiro a dupla tributação económica seria inevitável, pois não é ainda possível, em todos os EM, a designada “compensação transfronteiriça de prejuízos” (*), nem mesmo dentro do espaço territorial da UE, sem prejuízo das inúmeras tentativas da Comissão para fazer aprovar medidas com esse objectivo.

(*) Encontra-se pendente no Conselho desde 1990, uma proposta da Comissão em matéria de compensação transfronteiriça de perdas [COM (90) 595 final]. A Comissão prepara a sua substituição por uma nova proposta reformulada que ofereça mais garantias aos EM, sendo este um objectivo que decorre da COM (2001) 582 final. Também a COM (2003) 726 final reitera este objectivo, referindo-se nesse documento que:

11

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

(*) “(...) a Comissão esforça-se ainda por organizar uma nova ronda de reuniões técnicas preparatórias com os EM a fim de identificar métodos inovadores para remediar o que continua a ser considerado como um obstáculo fundamental ao bom funcionamento de mercado interno no domínio fiscal. (...) A iniciativa da Comissão concentrar-se-á, por conseguinte, num aprofundamento da análise da questão (...)”.

Não nos surpreende que tal proposta da Comissão não obtenha consenso no Conselho, uma vez que é muito difícil conseguir a unanimidade numa questão tão delicada, pelo menos enquanto não existir uma harmonização no cálculo da base tributável, que por sua vez implicará, em princípio, uma prévia harmonização contabilística.

Na prática, está em causa, por exemplo, uma empresa nacional poder abater ao seu lucro tributável os prejuízos fiscais apurados nas suas filiais situadas noutros EM.

12

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

(*) A proposta inicial da Comissão inspirou-se no “sistema dinamarquês de tributação conjunta” que, em certos casos, permite às sociedades-mães dinamarquesas e às suas sucursais e filiais estrangeiras serem tributadas conjuntamente na Dinamarca, permitindo-se à sociedade-mãe ter em conta os prejuízos incorridos pelas suas filiais e sucursais estrangeiras.

Note-se que há acórdãos do TJCE que têm vindo a considerar como discriminatória e incompatível com o Tratado da UE a impossibilidade da dedução transfronteiriça de prejuízos, tratando-se de algo relevante e que poderá vir a produzir alterações na legislação interna dos EM.

Neste contexto, o processo mais conhecido é o relativo à empresa inglesa *Marks & Spencer* que foi impedida, pela AT britânica, de deduzir aos lucros apurados no Reino Unido os prejuízos incorridos pelas suas filiais em outros EM.

13

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

No que se refere à dupla tributação jurídica, o que acontece é que o mesmo rendimento é tributado duplamente na esfera da mesma entidade jurídica, primeiro quando é pago, ou colocado à disposição, geralmente através da figura da substituição tributária (retenção na fonte), e depois ao ser declarado como rendimento tributável pelo beneficiário do rendimento.

Verifica-se então a identidade do sujeito que sofre a dupla tributação, ou seja, dupla tributação sobre o mesmo rendimento relativamente ao mesmo sujeito passivo.

Se não sairmos das nossas fronteiras não poderá falar-se de dupla tributação jurídica.

14

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

De facto, as retenções na fonte efectuadas a residentes têm normalmente a natureza de pagamentos por conta (meros adiantamentos por conta do imposto devido a final), constituindo deduções à colecta, não chegando a ocorrer o fenómeno da dupla tributação jurídica.

Mesmo tratando-se de taxas liberatórias de retenção na fonte aplicadas a rendimentos obtidos em território nacional por contribuintes residentes (retenções definitivas), situação exclusiva do IRS, não haverá também dupla tributação jurídica pois os rendimentos em causa não serão englobados para efeitos de tributação (*).

(*) Mesmo que o sejam, caso seja exercida a opção prevista no n.º 6, art. 71º, CIRS, as retenções efectuadas a título definitivo passam a assumir a natureza de pagamento por conta (n.º 7, art. 71º, CIRS).

15

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

Porém, se a retenção na fonte tiver sido efectuada no estrangeiro (Estado da fonte), ou se o imposto tiver sido aí suportado de qualquer outra forma, situação esta que ocorre grande frequência num contexto internacional, o fenómeno da dupla tributação irá forçosamente ocorrer.

Por esta razão, quando ouvimos falar genericamente em “Dupla Tributação Internacional”, estaremos no âmbito da dupla tributação jurídica.

Mesmo no caso de ser aplicável uma CDT a dupla tributação jurídica internacional irá ocorrer, designadamente no caso de dividendos, juros, royalties e não só, pois há outros rendimentos em que o Estado da fonte, face à CDT, pode tributar.

16

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.1. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E JURÍDICA

Logicamente que o Estado da residência não irá certamente abdicar do seu poder de tributar o rendimento obtido no estrangeiro, e aí já tributado, no âmbito do seu poder ilimitado de tributar os sujeitos passivos considerados como residentes no seu território.

Do exposto, resultam situações de dupla tributação sobre o mesmo indivíduo, situação esta extremamente penalizante e que se não fosse minimizada constituiria um obstáculo decisivo à internacionalização das empresas e à livre circulação de pessoas e capitais.

Em seguida, iremos tratar os mecanismos de eliminação da dupla tributação, económica e jurídica.

17

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO / ATENUAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

18

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

No que concerne à eliminação / atenuação da dupla tributação económica existente nos dividendos (lucros) encontram-se instituídos no nosso normativo, entre outros (*), dois regimes específicos previstos no art. 51º do CIRC e no art. 40º-A do CIRS que visam precisamente tal objectivo, sendo aplicáveis, respectivamente, aos lucros recebidos por pessoas colectivas e por pessoas singulares (neste último caso, o mecanismo só se aplica se existir opção pelo englobamento)

(*) Algumas notas sobre o regime da transparência fiscal previsto no art. 6º do CIRC, cujo objectivo, entre outros, é precisamente a eliminação da dupla tributação económica nos lucros distribuídos aos sócios.

19

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

(*) A grande diferença entre o regime de eliminação da dupla tributação económica previsto no art. 6º e o previsto no art. 51º, ambos do CIRC, é que no primeiro a entidade que gera o lucro não é tributada sendo tributados os sócios, enquanto que no regime do art. 51º é tributada a entidade geradora do lucro e não os sócios).

Começando pelas pessoas colectivas e pelo regime previsto art. 51º do CIRC, diríamos que, em princípio, apenas é possível a eliminação total da dupla tributação nos termos e condições previstas no n.º 1 desse artigo, destacando-se a condição prevista na al. a) que estipula que a sociedade que distribui os lucros deverá estar sediada em território português e ser tributada em IRC (aplicação apenas aos dividendos internos).

20

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Na prática, verificando-se tais condições (al. c): $\geq 10\%$, +1ano...), a entidade que recebe os lucros (internos) poderá abatê-los na totalidade ao resultado líquido contabilístico para efeitos de determinação do lucro tributável (C232 Q07 DR22), anulando-se assim o proveito contabilístico (conta 792 SNC) e eliminando-se desta forma a dupla tributação económica.

Sendo aplicável o regime previsto no n.º 1, art. 51º do CIRC, não haverá lugar a qualquer retenção na fonte uma vez que será aplicável a dispensa prevista na al. c), n.º 1 do art. 97º do mesmo diploma (desde que a titularidade seja mantida, de modo ininterrupto, no ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros).

21

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Não se verificando aqueles pressupostos, os sócios, pessoas colectivas, apenas poderão ver atenuada, e não eliminada, a dupla tributação económica nos dividendos de fonte interna obtidos, tributando-se o rendimento recebido em metade do seu valor – tributação em 50% (art. 51º, n.º 8, al. a), CIRC).

Na prática, poderão deduzir um valor correspondente a 50% do valor (bruto ou ilíquido) dos dividendos (C232, Q07, DR22), devendo a retenção na fonte, efectuada à taxa de 20% prevista no art. 71º, n.º 3, al. c), aplicável por força do art. 101º, n.º 2, al. a), ambos do CIRS, conjugados com o art. 94º, n.º 4 do CIRC, ser deduzida à colecta (C359, Q10, DR22).

22

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Quanto às pessoas singulares não beneficiam de qualquer dispositivo que permita eliminar a dupla tributação. Tratando-se de dividendos internos, serão tributados a uma taxa liberatória de 20% (art. 71º, n.º 3, al. c), CIRS), com opção pelo englobamento (art. 71º, n.º 6, al. c), CIRS), devendo, nesse caso, ser declarados em 50%, passando as retenções na fonte a assumir a natureza de pagamentos por conta (Anexo E, DR3).

Atenuação da dupla tributação económica: Tributação a uma taxa (proporcional) em geral mais moderada do que a que seria aplicável no caso de englobamento obrigatório com aplicação de taxas progressivas. Havendo opção pelo englobamento, o valor a englobar corresponde apenas a 50%, configurando também uma situação de mera atenuação da dupla tributação económica.

23

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Num cenário de dividendos entrados a situação é um pouco diferente, uma vez que as normas internas que permitem a eliminação ou atenuação da dupla tributação económica apenas se aplicam, em princípio, quando a entidade que gerou os dividendos tem a sua sede em Portugal (entidade residente) e que suportou IRC relativamente aos lucros distribuídos, logo, o regime apenas é aplicável aos dividendos internos.

Existe, contudo, uma importante excepção, que é o caso da entidade que distribui os dividendos ter a sua sede num EM da UE, caso em que as pessoas colectivas, e somente estas, podem eliminar a dupla tributação económica relativamente aos dividendos “entrados” (n.º 5, art. 51º do CIRC e Directiva 90/435/CEE), mas apenas nas condições previstas no n.º 1 do art. 51º.

24

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Fora dessas condições (por exemplo, participação numa empresa de outro EM em apenas 5%), até 2006.12.31, não podia fazer-se nada em relação à dupla tributação económica, nem mesmo a mera atenuação uma vez que o mecanismo previsto no n.º 8 do art. 51º apenas era aplicável aos dividendos internos (tratamento discriminatório dos dividendos oriundos de outros EM).

A partir de 2007.01.01, com a entrada em vigor do OE/2007, foi alterado o n.º 8, art. 51º, CIRC, tendo sido aditada a al. b), passando o regime de atenuação da dupla tributação económica a ser extensivo aos dividendos distribuídos por empresas da UE, tratando-se de mais um caso de “harmonização fiscal negativa” (alterações fiscais nas legislações internas por força de decisões do TJCE).

25

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Nas situações anteriores, o sujeito passivo deverá possuir a prova de que a entidade participada, residente em outro EM, cumpre as condições do art. 2º da Directiva n.º 90/435/CEE (“empresas mãe/filhas”), através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais do Estado da residência.

É evidente que nos casos de dividendos entrados restam outras situações em que a dupla tributação económica não pode ser eliminada nem sequer atenuada. Imagine-se o exemplo de uma empresa portuguesa que recebe dividendos oriundos de países terceiros, independentemente do nível da participação (exceptuado o caso dos PALOP e de Timor – art. 42º do EBF, aditado pela lei do OE/2007 e alterado pela lei do OE/2008).

26

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

No caso de pessoas singulares residentes que recebam dividendos oriundos de outros países, o regime aplicável é, em substância, idêntico ao aplicável aos dividendos internos, sendo aplicável uma taxa liberatória (art. 101º, n.º 2, al. b), CIRS) ou uma taxa especial (art. 72º, n.º 5, CIRS), em ambos os casos de 20%.

Caso haja opção pelo englobamento (art. 71º, n.º 6 e art. 72º, n.º 7, CIRS), o rendimento deverá ser declarado em metade do seu valor, mas apenas no caso dos dividendos terem a sua origem na UE (art. 40º-A, n.º 4, CIRS) (*).

(*) A Lei do OE/2005 alterou o art. 40º-A do CIRS no sentido de passar a ser possível a atenuação da dupla tributação económica nos dividendos entrados oriundos de empresas sedeadas na UE distribuídos a pessoas singulares residentes em território nacional.

27

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

(*) Trata-se de dar resposta a uma exigência da Comissão formulada aos vários EM evidenciada na COM (2003) 810 final. Em síntese, na óptica da Comissão, verifica-se a existência de sérios entraves à livre circulação de capitais no mercado interno, derivados, fundamentalmente, do facto dos EM tratarem de forma desigual os dividendos de fonte interna (dividendos internos) e os dividendos de fonte externa (dividendos entrados) oriundos de empresas de outros EM.

Neste documento é especialmente focado o acórdão Verkooijen do TJCE (Processo C-35/98 Verkooijen [2000] Colectânea I-4071), dado tratar-se de uma situação de certa forma exemplar em que se entendeu ter sido violado, pelos Países Baixos, o art. 56º do Tratado da UE, relativo à livre circulação de capitais, ao conferir-se uma isenção (no caso concreto com um limite) aos dividendos internos que não era aplicável aos dividendos entrados ou de fonte externa.

28

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

(*) Naquele processo o TJCE decidiu que o facto de se subordinar a concessão de uma vantagem fiscal em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares à condição de estes provirem de empresas com sede em território nacional, constitui um obstáculo ao livre movimento de capitais.

Aliás, é de salientar que a correcção destas anomalias não constitui uma mera recomendação da Comissão mas uma verdadeira imposição, já que, conforme consta na conclusão (ponto 5) da comunicação mencionada *"(...) a Comissão solicita a colaboração dos EM, de forma a resolver rápida e eficazmente as questões analisadas na presente comunicação. Se não forem encontradas soluções apesar da lógica evidente desta abordagem, a Comissão, na qualidade de guardião do Tratado, tomará as medidas necessárias para assegurar a conformidade efectiva com o Tratado, nomeadamente recorrendo ao TJCE em conformidade com o art. 226º do Tratado da UE"*.

29

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

(*) Note-se que a forma como os EM, designadamente Portugal (antes da alteração processada pelo OE/2005), tributam os dividendos, constitui, conforme se referiu, uma fonte de discriminação contra a livre circulação de capitais que, em última instância, culmina numa fragmentação do sistema de capitais na UE, em virtude dos investidores optarem, nestas circunstâncias, por investir preferentemente, ou quase exclusivamente, no mercado de capitais do EM donde são residentes.

Trata-se de uma situação perfeitamente inconcebível na UE e à qual o Estado português deu uma resposta com as alterações introduzidas ao art. 40º-A do CIRS pela Lei do OE para 2005 e, também, ao art. 51º, n.º 8 do CIRC, com a introdução da al. b), pela Lei do OE para 2007, neste caso no que se refere a pessoas colectivas.

30

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Se, ao invés, os dividendos forem distribuídos por empresas de países terceiros, será tributada a totalidade do lucro recebido, o que tornará, em princípio, desfavorável a opção pelo englobamento – os rendimentos obtidos no estrangeiro por pessoas singulares, quaisquer que sejam, devem ser declarados no Anexo J da declaração modelo 3 de IRS.

É importante salientar que nos casos em que não seja possível, face à lei interna, a eliminação ou atenuação da dupla tributação económica (por exemplo, nas situações de lucros distribuídos por empresas de países terceiros), não nos poderemos socorrer das CDT pois as mesmas, em geral, não prevêm estas situações, mas apenas as situações de eliminação da dupla tributação jurídica.

31

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 40º-A, CIRS: *“1 – Os lucros devidos por pessoas colectivas sujeitas e não isentas de IRC bem como os rendimentos resultantes da partilha em consequência da liquidação dessas entidades que sejam qualificados como rendimentos de capitais são, no caso de opção pelo englobamento, apenas considerados em 50% do seu valor.*

2 – O disposto no número anterior é aplicável se a entidade devedora dos lucros ou que é liquidada tiver a sua sede ou direcção efectiva em território português e os respectivos beneficiários residirem neste território.

3 – Aplica-se o disposto no n.º 1, nas condições do número anterior e com as necessárias adaptações, relativamente aos rendimentos que o associado aufera da associação à quota e da associação em participação, (...).”

32

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 40º-A, CIRS: “4 – O disposto no n.º 1 é igualmente aplicável aos lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que preencha os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho.

5 – Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo deve dispor de prova de que a entidade cumpre os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, efectuada através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente.”

33

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 51º, CIRC: “1 – Na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território português, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos, desde que sejam verificados os seguintes requisitos:

- a) A sociedade que distribui os lucros tenha a sede ou direcção efectiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC ou esteja sujeita ao imposto referido no artigo 7.º;*
- b) A entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º;”*

34

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 51º, CIRC: “1 – (...) c) A entidade beneficiária detenha directamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10% ou com um valor de aquisição não inferior a (euro) 20000000 e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

4 – O disposto no n.º 1 é igualmente aplicável, verificando-se as condições nele referidas, ao valor atribuído na associação em participação, ao associado constituído como sociedade comercial ou civil sob forma comercial, cooperativa ou empresa pública, com sede ou direcção efectiva em território português, (...).”

35

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 51º, CIRC: “5 – O disposto no n.º 1 é também aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente noutra EM da UE, desde que ambas essas entidades preencham os requisitos estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho.

6 – O disposto nos n.os 1 e 5 é igualmente aplicável aos rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos que sejam imputáveis a um EE, situado em território português, de uma entidade residente noutra EM da UE que detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente num EM, desde que ambas essas entidades preencham os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE.”

36

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 51º, CIRC: “7 – Para efeitos do disposto nos n.os 5 e 6:

a) A definição de entidade residente é a que resulta da legislação fiscal do EM em causa, sem prejuízo do que se achar estabelecido nas convenções destinadas a evitar a dupla tributação;

b) O critério de participação no capital referido no n.º 1 é substituído pelo da detenção de direitos de voto quando este estiver estabelecido em acordo bilateral.

8 – A dedução a que se refere o n.º 1 é apenas de 50% dos rendimentos incluídos no lucro tributável correspondentes a: (...)”

37

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 51º, CIRC: “ 8 – (...)

a) Lucros distribuídos, quando não esteja preenchido qualquer dos requisitos previstos nas alíneas b) e c) do mesmo número e, bem assim, relativamente aos rendimentos que o associado aufera da associação à quota, desde que se verifique, em qualquer dos casos, a condição da alínea a) do n.º 1;

b) Lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado membro da União Europeia quando a entidade cumpre as condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, e não esteja verificado qualquer dos requisitos previstos na alínea c) do n.º 1.”

38

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 51º, CIRC: “9 – Se a detenção da participação mínima referida no n.º 1 deixar de se verificar antes de completado o período de um ano aí mencionado, deve corrigir-se a dedução em conformidade com o disposto no número anterior, ou anular-se a mesma, sem prejuízo da consideração do crédito imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar, de acordo com o disposto no artigo 91º, respectivamente.

10 – A dedução a que se refere o n.º 1 é reduzida a 50% quando os rendimentos provenham de lucros que não tenham sido sujeitos a tributação efectiva, excepto quando a beneficiária seja uma sociedade gestora de participações sociais.”

39

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 51º, CIRC: “12 – Para efeitos do disposto no n.º 5 e na alínea b) do n.º 8, o sujeito passivo deve provar que a entidade participada e, no caso do n.º 6, também a entidade beneficiária cumprem as condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, mediante declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente.”

40

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 41º, EBF: “4 – Os projectos de investimento directo efectuados por empresas portuguesas no estrangeiro, de montante igual ou superior a €250.000,00 de aplicações relevantes, que contribuam positivamente para os resultados da empresa e que demonstrem interesse estratégico para a internacionalização da economia portuguesa, podem beneficiar de incentivos fiscais, em regime contratual, com período de vigência até cinco anos, a conceder nos termos, condições e procedimentos definidos em regulamentação própria (DL n.º 250/2009, 23/09) de acordo com os princípios estabelecidos nos n.ºs 5 a 7.

5 – Aos promotores dos projectos de investimento referidos no número anterior podem ser concedidos os seguintes benefícios fiscais: (...)”

41

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 41º, EBF: “5 – (...) a) Crédito fiscal utilizável em IRC compreendido entre 10% e 20% das aplicações relevantes a deduzir ao montante apurado na alínea a) do n.º 1 do artigo 83.º (actual 90º) do Código do IRC, não podendo ultrapassar, em cada exercício, 25% daquele montante, com o limite de €997.595,79;

b) Eliminação da dupla tributação económica nos termos e condições estabelecidos no artigo 46.º (actual 51º) do Código do IRC, durante o período contratual, quando o investimento seja efectuado sob a forma de constituição ou de aquisição de sociedades estrangeiras.”

42

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 41º, EBF: *“6 – Excluem-se da aplicação do disposto nos números anteriores os investimentos efectuados em zonas francas ou nos países, territórios e regiões, sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.*

7 – *No caso de os projectos de investimento se realizarem num Estado membro da União Europeia, o disposto no presente artigo aplica-se exclusivamente a pequenas e médias empresas, definidas nos termos comunitários.”*

“8 – *Os contratos relativos a projectos de investimento realizados em território português devem prever normas que salvaguardem as contrapartidas dos incentivos fiscais em caso de cessação de actividade da entidade beneficiária, designadamente por transferência da sede e direcção efectiva para fora do território português.”*

43

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 42º, EBF: *“1 – A dedução prevista no n.º 1 do artigo 46.º (actual 51º) do Código do IRC é aplicável aos lucros distribuídos a entidades residentes por sociedades afiliadas residentes em países africanos de língua oficial portuguesa e em Timor-Leste, desde que verificadas as seguintes condições:*

a) *A entidade beneficiária dos lucros esteja sujeita e não isenta de IRC e a sociedade afiliada esteja sujeita e não isenta a um imposto sobre o rendimento análogo ao IRC;*

b) *A entidade beneficiária detenha, de forma directa, uma participação que represente, pelo menos, 25% do capital da sociedade afiliada durante um período não inferior a dois anos; (...).”*

44

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTE

Art. 42º, EBF: “1 – (...)c) Os lucros distribuídos provenham de lucros da sociedade afiliada que tenham sido tributados a uma taxa não inferior a 10% e não resultem de actividades geradoras de rendimentos passivos, designadamente royalties, mais-valias e outros rendimentos relativos a valores mobiliários, rendimentos de imóveis situados fora do país de residência da sociedade, rendimentos da actividade seguradora oriundos predominantemente de seguros (...) e rendimentos de operações próprias da actividade bancária não dirigidas principalmente ao mercado desse território.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo de IRC titular da participação deve dispor de prova da verificação das condições de que depende a dedução.”

45

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL OU DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA

Eliminação na perspectiva do Estado da residência

- Normas internas: mecanismos unilaterais;
- Convenções sobre Dupla Tributação (CDT): mecanismos bilaterais.

Eliminação na perspectiva do Estado da Fonte:

- Directivas comunitárias: mecanismos multilaterais;
- Convenções sobre Dupla Tributação (CDT): mecanismos bilaterais.

46

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Quanto aos mecanismos internos de eliminação da dupla tributação jurídica, tal como já referimos anteriormente, pode dizer-se que são automáticos nas situações que envolvem rendimentos de origem interna.

As retenções na fonte são provisórias (ou seja, têm a natureza de pagamentos por conta) constituindo deduções à colecta quer em sede de IRS quer de IRC, dando origem, se for caso disso, a reembolsos de imposto (em substância, nestes casos não deve sequer falar-se em dupla tributação).

Num contexto internacional, por seu turno, a dupla tributação jurídica é inevitável.

47

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

De facto, sempre que um residente de um Estado suporta imposto noutro Estado (Estado da fonte, geralmente através do mecanismo da retenção na fonte) relativamente a rendimentos que têm que ser declarados e tributados no seu país (Estado da residência), estamos perante uma situação eminente de dupla tributação jurídica internacional (a mesma pessoa a ser tributada duas vezes, em dois Estados diferentes, relativamente ao mesmo rendimento).

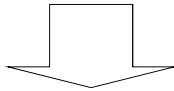
No caso português, para eliminar (atenuar) esta forma de dupla tributação, a lei permite que se abata ao imposto aqui devido (IRC ou IRS), o imposto suportado no estrangeiro nos termos e condições previstos no art. 91º do CIRC e no art. 81º do CIRS.

48

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Ou seja, concede-se um crédito de imposto (dedução à colecta) relativo ao imposto suportado no estrangeiro, que tem como limite máximo (dedução da menor das importâncias ...) o imposto que em Portugal incide sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro (método da imputação ordinária ou normal).



Limitação da dedução à fracção do imposto que corresponde aos rendimentos obtidos no estrangeiro (*).

(*) Os métodos existentes para eliminar a dupla tributação jurídica internacional serão tratados no capítulo 5.5. e posteriormente exemplificados nos casos práticos...

49

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Segundo M.^a Margarida Mesquita “O reconhecimento dos efeitos nefastos da dupla tributação nas relações económicas levou os Estados, desde cedo, à adopção (unilateral) de regimes com vista à sua atenuação ou eliminação. O costume internacional, saliente-se, não proíbe a dupla tributação”.

Ou seja, unilateralmente e independentemente da celebração de CDT, os Estados têm vindo a perceber que é necessário corrigir as situações de dupla tributação jurídica.

Em seguida transcrevem-se as disposições do CIRS e do CIRC aplicáveis a este tema...

50

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Art. 78º, CIRS: *“1 – À colecta são efectuadas, nos termos dos artigos subsequentes, as seguintes deduções relativas:*

a) (...); b) (...); c) (...); d) (...); e) (...); f) (...); g) (...);

h) À dupla tributação internacional; i) (...)

2 – São ainda deduzidos à colecta os pagamentos por conta do imposto e as importâncias retidas na fonte que tenham aquela natureza, (...).

3 – As deduções referidas neste artigo são efectuadas pela ordem nele indicada e apenas as previstas no número anterior, quando superiores ao imposto devido, conferem direito ao reembolso da diferença.

51

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Art. 81º, CIRS: *“1 – Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional, dedutível até à concorrência da parte da colecta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos ~~da alínea b)~~ do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponderá à menor das seguintes importâncias:*

a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;

b) Fracção da colecta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código.”

52

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Art. 81º, CIRS: “2 – Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

3 a 7 – (...).” (tributação dos residentes não habituais... relacionado com o disposto no art. 16º, n.ºs 6 a 9 - alterações introduzidas pelo DL n.º 249/2009, 23/09)

Nota: O cálculo do crédito de imposto por dupla tributação internacional, no que toca a pessoas singulares, dado que exige a realização de uma liquidação, será exemplificado aquando da resolução dos casos práticos (Capítulo 7.1.2.)

53

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Art. 90º, CIRC: “1 – A liquidação do IRC processa-se nos termos seguintes: (...)

2 – Ao montante apurado nos termos do número anterior são efectuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

- a) A correspondente à dupla tributação internacional;**
- b) A relativa a benefícios fiscais;**
- c) A relativa ao PEC a que se refere o art. 106º;**
- d) A relativa a retenções na fonte (...).**

7 - Das deduções efectuadas nos termos das alíneas a), b) e c) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.”

54

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Art. 91º, CIRC: “1 – A dedução a que se refere a al. a) n.º 2 art. 90.º é apenas aplicável quando na matéria colectável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) Fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos custos ou perdas directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção.

2 – Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.” (Revogado o anterior n.º 3...)

55

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

- **Exemplo:** Uma sociedade auferiu e contabilizou como proveito, no exercício de 2008, rendimentos provenientes de um país estrangeiro, no valor de € 3.000,00 (valor líquido do imposto suportado). Para obtenção desses proveitos, suportou custos directos e indirectos no valor de € 650,00. Os referidos rendimentos foram tributados no Estado da fonte à taxa de 40%.
- Rendimento ilíquido $\Rightarrow$ rendimento líquido : $(1 - \text{taxa})$
- $3.000,00 : (1 - 40\%) = 5.000,00$
- Tributação ocorrida no estrangeiro:
- $5.000,00 \times 40\% = 2.000,00$
- IRC pago em Portugal correspondente aos rendimentos líquidos dos custos suportados: $(5.000,00 - 650,00) \times 25\% = 1.087,50 < 2.000,00$
- A acrescentar no C217, Q07, DR22: 2.000,00
- A deduzir no C353, Q10, DR22: 1.087,50

56

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

É opinião unânime que os mecanismos unilaterais, não só os aqui vigentes como os vigentes noutros países, não resolvem satisfatoriamente os problemas decorrentes da dupla tributação jurídica internacional, os quais são tanto mais relevantes quanto maior for o nível de internacionalização das empresas.

Daí a necessidade dos Estados celebrarem convenções bilaterais de índole fiscal (CDT) das quais nos ocuparemos no capítulo 5.

Merecem também uma referência os mecanismos de eliminação da dupla tributação jurídica que resultam das Directivas comunitárias, dos quais nos ocuparemos em seguida (nestes casos a dupla tributação é eliminada desde logo no Estado da fonte dos rendimentos).

57

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Prevê-se no art. 14º, n.º 3 do CIRC uma isenção de IRC no caso de lucros distribuídos por empresas residentes em território nacional a empresas sedeadas noutros EM da UE, quando se verificarem algumas condições, nomeadamente quando a participação for igual ou superior a 10% (a partir de 01/01/2008; entre 01/01/2007 e 31/12/2007 – 15%; entre 01/01/2005 e 31/12/2006 – 20%; entre 01/01/99 e 31/12/2004 – 25%) (*) e tiver sido detida, de forma ininterrupta, por mais de um ano.

Trata-se de uma isenção de IRC que, na prática, tratando-se de rendimentos obtidos por não residentes, se materializa numa dispensa de retenção na fonte.

58

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

(*) O OE/2005 alterou o art. 14º, n.º 3 do CIRC, passando o nível mínimo de participação, que possibilita a dispensa de retenção na fonte (isenção de IRC), de 25% para 20%.

Na mesma altura, foram também aditados mais dois números (n.ºs 6 e 7) passando a ser aplicável a dispensa de retenção na fonte (isenção de IRC) no caso dos lucros serem distribuídos a um EE, situado noutro EM, de uma entidade residente num qualquer EM da UE (nas condições previstas no n.º 3).

Estas alterações decorreram da transposição da Directiva 2003/123/CE, de 22 de Dezembro, que alterou a Directiva 90/435/CEE de 23 de Julho (Directiva “empresas mãe/filhas”).

Mais recentemente, com o OE/2007, o nível mínimo de participação passou a ser de 15%, e ainda mais recentemente de apenas 10%, conforme se refere no texto.

59

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Trata-se da transposição de uma Directiva da Directiva 90/435/CEE (Directiva “empresas mãe/filhas”), logo, os outros EM terão normas idênticas, concluindo-se então que, nas condições mencionadas anteriormente, não havendo lugar a tributação no Estado da fonte, ficará eliminada automaticamente a dupla tributação jurídica internacional no que se refere aos lucros distribuídos (Estado da fonte sem competência para tributar).

Com o aditamento dos n.ºs 8 e 9 ao art. 14º do CIRC, a isenção de IRC a ser aplicável aos lucros distribuídos por empresas residentes em território nacional a empresas residentes na Suíça (país terceiro que se encontra vinculado à Directiva da poupança, conforme se refere em seguida), desde que se mostrem reunidas as condições...

60

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

É de referir, ainda, que o DL n.º 34/2005, introduziu novos mecanismos de eliminação da dupla tributação jurídica na nossa legislação interna.

Tal DL, que alterou os actuais arts. 87º e 98º do CIRC e aditou ao mesmo diploma o actual art. 96º, procedeu à transposição para o nosso ordenamento jurídico da Directiva 2003/49/CE, de 03 de Junho, relativa a implementação de um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre empresas associadas de EM diferentes (Directiva dos juros e royalties).

61

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Assim, deixou de haver retenção na fonte nos pagamentos de juros e royalties efectuados entre empresas comunitárias associadas, eliminando-se assim de forma automática a dupla tributação jurídica, uma vez que, nas condições previstas (participação igual ou superior a 25%, detida há mais de 2 anos, entre outras condições – art. 96º, CIRC), passou a ficar vedada ao Estado da fonte a possibilidade de tributar os juros e royalties pagos a empresas sediadas noutros EM.

Tal regime entrou em vigor em 01/07/2005, embora inicialmente estivesse prevista a data de 01/01/2005, pois, de acordo com o art. 4º do DL n.º 34/2005, apenas naquela data se mostrou “*observado o disposto no art. 17º da Directiva n.º 2003/48/CE , (...)*” – Directiva da poupança (*).

62

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

(*) O adiamento da entrada em vigor da Directiva 2003/49/CE (juros e royalties), deve-se ao facto da sua aplicação, por exigência de alguns EM, entre os quais Portugal, estar dependente da adopção da Directiva 2003/48/CE (poupança), cuja aplicação dependia não apenas dos EM, mas também que certos países e territórios terceiros, conforme estipula o art. 17º dessa Directiva – Suíça, Liechtenstein, San Marino, Mónaco e Andorra e outros territórios dependentes do Reino Unido e da Holanda – adoptassem medidas iguais ou equivalentes às da Directiva, o que acabou por suceder.

Ambas as Directivas se integram no designado Pacote Fiscal, aprovado no Conselho ECOFIN de 01/12/1997, donde consta também, para além das duas Directivas mencionadas, a adopção de um Código de Conduta para a fiscalidade das empresas que visa, fundamentalmente, a adopção de medidas contra a concorrência prejudicial em matéria fiscal na UE.

63

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Relativamente a Portugal e à Grécia, tal como no passado no caso dos dividendos (art. 14º, n.º 3, CIRC), beneficiarão de um regime transitório de 8 anos (contados a partir de 01/07/2005, data de aplicação da Directiva 2003/49/CE) ao abrigo do qual poderão efectuar uma retenção na fonte máxima de 10% nos 4 primeiros anos e de apenas 5% nos 4 anos seguintes (art. 87º, n.º 4, al. g), CIRC).

Após aquele período de 8 anos (que termina em 30/06/2013) os pagamentos de juros e royalties passam a estar isentos de IRC, ou seja, o Estado português perde a sua competência para tributar uma vez que a tributação passa a ser exclusiva do EM da residência (eliminação da dupla tributação jurídica).

64

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Na mesma data, em 30/06/2013, e só nessa data de acordo com a Circular n.º 6/2006, a Directiva dos juros e royalties passará também a ser aplicável, nas mesmas condições que são aplicáveis às empresas estabelecidas na UE, aos rendimentos pagos ou colocados à disposição de empresas sedeadas na Suíça.

O regime especial de que beneficia o nosso país (diferimento de 8 anos...) traduz uma preocupação efectiva do Estado português, dado sermos um país importador de capitais e de tecnologia e, como tal, fonte deste tipo de rendimentos, pelo que, a retenção de imposto em território nacional constitui uma importante fonte de receitas (contrariamente os EM exportadores líquidos beneficiarão com a adopção da Directiva).

65

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

Em jeito de conclusão diríamos que nos parece que a harmonização fiscal comunitária em sede de tributação directa (mais concretamente em sede de impostos sobre o rendimento das empresas) estará a avançar, embora porventura não tanto quanto seria desejável, sendo exemplos dessa realidade as Directivas mencionadas anteriormente (dividendos, juros e royalties).

66

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

A este propósito, destaca-se a introdução no OE/2005, pela primeira vez, de um novo capítulo, sob a epígrafe “Harmonização fiscal comunitária”, dedicado exclusivamente às alterações fiscais decorrentes da adopção/alteração das Directivas comunitárias, o que constitui um sinal evidente da importância das medidas fiscais comunitárias, situação que, aliás, se manteve nos OE/2006, 2007 e 2009.

Tal realidade vem porventura dar alguma razão àqueles que advogam a crescente perda de importância das CDT, pelo menos nas relações bilaterais entre os EM, já que, em geral, os benefícios das Directivas suplantam os benefícios das CDT (*).

67

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

2.2. MECANISMOS DE ELIMINAÇÃO DA DTJ

(*) Por exemplo, no caso dos dividendos, as CDT prevêem taxas de retenção da fonte de 10%/15%, dependendo da CDT, enquanto que a Directiva, nas condições aí previstas, possibilita a dispensa total de retenção na fonte. No caso dos juros e royalties, as CDT prevêem taxas de retenção na fonte de 10%/15% e de 5%/10%, respectivamente, enquanto que num futuro próximo (2013), com a entrada em vigor, em pleno, da Directiva, nas condições previstas, deixará de haver retenção.

Ainda assim, é bom ter presente que as Directivas comunitárias apenas se aplicam a situações muito concretas, nomeadamente aos dividendos, juros e royalties, pelo que, mesmo nas relações bilaterais entre os EM, as CDT assumem ainda um grande interesse. Nas relações com países terceiros as CDT serão, ainda, o instrumento jurídico por excelência para compatibilizar os sistemas fiscais.

68

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

RESUMO

- Dupla tributação internacional - incidência de imposto (tributação) em dois ou mais Estados
- Dupla tributação jurídica (internacional) - regra das 4 identidades:
 - mesmo sujeito passivo;
 - mesmo objecto (rendimento);
 - mesmo período tributação;
 - mesmo imposto (impostos análogos).
- Não nos devemos guiar por critérios muito rígidos bastando que haja uma identidade substancial dos vários elementos.
- Mecanismos de eliminação / atenuação: artigo 81º, CIRS e 91º, CIRC, directivas comunitárias e convenções dupla tributação.

69

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA ELIMINAÇÃO

RESUMO

- Dupla tributação económica - “3 identidades”
- Não se verifica a identidade do sujeito, i.e. dupla tributação relativamente ao mesmo rendimento mas relativamente a pessoas diferentes (Exemplo: dividendos / lucros distribuídos entre empresas portuguesas).
- Se nos reportarmos a “dividendos transfronteiriços”, por exemplo, lucros distribuídos por uma filial espanhola à empresa mãe portuguesa, ou vice versa, poderemos então falar de “dupla tributação económica internacional”.
- Mecanismos de eliminação: art. 51º, CIRC e 40º-A, CIRS e directiva comunitária (excepcionalmente as CDT podem prever o método da isenção para os lucros)

70

3. TRIBUTAÇÃO DOS NÃO RESIDENTES

3.1. RENDIMENTOS NÃO IMPUTÁVEIS A EE

3.1.1. SEM OBRIGAÇÃO DECLARATIVA

3.1.2. COM OBRIGAÇÃO DECLARATIVA

3.2. RENDIMENTOS IMPUTÁVEIS A EE

71