



# A Tributação dos Não-Residentes A Perspectiva Portuguesa

**Faculdade de Direito da Universidade do Porto**

Glória Teixeira

**FDUP/CIJE**

Professora Associada



# As Fontes Legislativas Primárias

- A perspectiva nacional: A Constituição
- A perspectiva europeia: O Tratado da União Europeia



# A Constituição Portuguesa

A perspectiva universalista traduzida no princípio da equiparação de direitos dos portugueses e estrangeiros

(Ver Jorge Miranda, Rui Medeiros, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, 2005)



# O Tratado da União Europeia

- As liberdades de circulação de pessoas, capitais e bens
- O princípio da não-discriminação
- As questões processuais tributárias: o reenvio prejudicial e a implementação nos Estados-membros das sentenças do TJCE
- (ver Lexis Nexis Butterworths, EU Tax Tracker, 2008-2009)



# As Fontes Legislativas Secundárias

- As leis internas
- As convenções sobre dupla tributação
- As directivas e regulamentos da União Europeia



# As leis internas portuguesas

- Os diferentes códigos e legislação avulsa: a complexidade legislativa  
(ver sítios da DGCI e DGAIEC)
- A rede de convenções sobre dupla tributação alicerçadas na Convenção Modelo da OCDE, nas suas sucessivas actualizações: os limites destas convenções  
(ver sítio da OCDE)



## Os Conceitos Principais

- O conceito de residência
- A qualificação de rendimentos: a sua relevância

(ver acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14/03/2007, Fiscalidade, nº 29, 2007, páginas 135 a 140)



## Os Conceitos de Residência

- Os conceitos de direcção efectiva e residência habitual (ver OE 2009 e a possível introdução do conceito 'residente não habitual')
- O problema da dupla residência ou ausência de residência
- A mudança de residência: individual ou societária





# Técnicas Tributárias

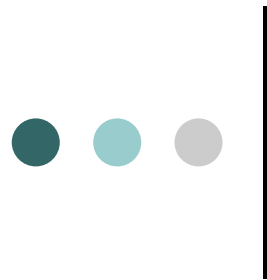
- O conceito de estabelecimento estável
- As retenções na fonte
- A figura do representante fiscal: as diferentes definições consoante o imposto em questão (ver Caso C-1/08 de 19/02/09 'Athesia')



## Tributação vs. Não Tributação dos Residentes

### Alguns exemplos de não tributação:

- Os Comissionistas (ao abrigo de uma convenção sobre dupla tributação)
- Os rendimentos de mais-valias (ao abrigo de uma convenção sobre dupla tributação)
- Os rendimentos comerciais ou industriais não imputados a estabelecimento estável localizado no país (regra geral que admite algumas exceções: desportistas, artistas, etc.)



## Jurisprudência Recente do STA

- Caso 810/08 de 21/01/09 ('Otis vs. Fazenda Pública'): a necessidade de certificação da residência para aplicabilidade da convenção sobre dupla tributação (e.g. aplicação de taxas reduzidas ou isenções)
- Caso 459/08 de 24/09/08 ('Fazenda Pública vs. Caixa Geral de Depósitos SA'): os limites do método de crédito de imposto para atenuar a dupla tributação internacional



## O reenvio prejudicial no sistema judicial tributário português

- Casos recentes em que o Supremo Tribunal Administrativo, apesar de confrontado com a aplicação de legislação da UE, decidiu não recorrer ao mecanismo do reenvio prejudicial:
  - - Caso 836/08 de 03/12/08 (responsabilidade fiscal em sede de impostos sobre produtos petrolíferos)
  - - Caso 470/08 de 15/10/08 (tributação de ofertas em sede de IVA)



# Jurisprudência Recente do TJCE

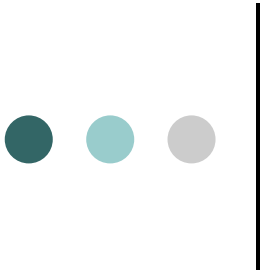
- Caso C-11/07 de 11/09/08 (Eckelkamp): tributação de heranças. No caso português, o Código de Imposto de Selo cobre as transmissões gratuitas *inter vivos* e *mortis causa* e não discrimina entre residentes e não residentes  
(ver também Caso C-67/08 de 12/02/09 ‘Margaret Block’)
- Caso C-157/07 de 23/10/08 (Krankenheim): a importância das convenções sobre dupla tributação e a prevalência da reciprocidade bilateral, na ausência de uma convenção multilateral na União Europeia



# Aspectos Procedimentais

- Os formulários relativos às convenções sobre dupla tributação e os certificados de residência *on-line*
- A publicação no sítio da DGCI das informações vinculativas e brevemente dos esquemas de planeamento fiscal abusivo

(ver sítios do IRS/EUA e Ministério das Finanças Holandês)



## Alguns exemplos de adaptação da lei interna às exigências da União Europeia

- O problema do reinvestimento das mais-valias imobiliárias e consequente diferimento da tributação no espaço territorial da UE
- A tributação conjunta da família e possibilidade de tributação separada se a maior parte das actividades económicas de um dos cônjuges estiver ligada a território estrangeiro
- A dedutibilidade de despesas relacionadas com imóveis situados no país, na União Europeia e Espaço Económico Europeu (neste caso, em presença de acordo sobre troca de informações)
- A aplicação, em sede de IRS, do regime dos residentes aos não residentes quando afirmam, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos, em território português (ver artº 17º A, Orçamento de Estado 2009)



## O impacto das medidas anti-abuso

- A legitimidade da aplicação da ‘exit taxation’:

A ficção do conceito de residência no caso de mudança de residência de um nacional para um ‘paraíso fiscal’, presumindo-se o não-residente, residente em Portugal, por um período de 4 anos, salvo prova em contrário





## Alguns possíveis problemas de compatibilidade com as liberdades fundamentais do Tratado da União Europeia

- A não tributação, nas condições previstas na lei, no caso de realização de capital social de entidade com sede ou direcção efectiva em território português, resultante de transmissão de negócio pertencente a pessoa singular: não seria de estender a isenção a entidades residentes na UE? E faz sentido esta extensão, na ausência de leis comunitárias especificamente aplicáveis a esta situação? (ver Directiva aplicável às fusões, cisões e permuta de acções)
- A tributação, dos residentes, em apenas 50% do rendimento de mais-valias derivadas da alienação onerosa, directa ou indirecta (transmissão de títulos representativos do imóvel), de imóveis ou da alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial (exceptuando-se o titular originário): Não deveriam ser abrangidos também os não-residentes da UE? O TJCE já se pronunciou, em sede de processo de reenvio prejudicial, afirmando a desconformidade deste regime com as disposições do Tratado da União Europeia (ver Caso C-443/06 Erika Hollmann v Fazenda Pública de 8.12.2007)



## Alguns possíveis problemas de compatibilidade com as liberdades fundamentais do Tratado da União Europeia

- As diferentes taxas de retenção na fonte aplicáveis a residentes e não residentes pode constituir uma violação do princípio da não-discriminação, limitando também as liberdades fundamentais do Tratado da União Europeia: ver acção da Comissão contra o Estado português (Caso C-105/08 de 6 de Março) em matéria de tributação de rendimentos de juros



## Alguns possíveis problemas de compatibilidade com as liberdades fundamentais do Tratado da União Europeia

- As acções em curso da Comissão contra o Estado português: fazem sentido?
  - A legalidade da obrigatoriedade para os não residentes de nomear representante fiscal: tomando por referência o princípio da proporcionalidade, fará sentido a imposição desta obrigação a todo o tipo de contribuintes não residentes e indiscriminadamente a todo o tipo de impostos? (ver artº 130º CIRS)
  - O diferente tratamento fiscal dado ao rendimento de dividendos recebidos por fundos de pensões consoante a sua fonte seja interna ou externa: poderá fazer sentido a diferença de tratamento pois poderemos não estar em presença de realidades comparáveis, não existindo actualmente um regime fiscal comum na UE (necessidade de uma Directiva sobre a matéria?)

Ver, no entanto, em sede de aplicação de taxa de retenção na fonte, decisão do Supremo Tribunal Administrativo Francês, de 13/02/2009, que considerou desconforme com o princípio da livre circulação de capitais, o diferente tratamento fiscal dado aos fundos de pensões nacionais e europeus
  - Relativamente ao problema da tributação das mais-valias latentes, a mudança de sede ou direcção efectiva para outro Estado membro implica automaticamente a liquidação da sociedade, havendo lugar à tributação efectiva. Este tratamento aplica-se tanto a nacionais como estrangeiros com sede ou direcção efectiva em Portugal.

Ver Resolução do Conselho da UE, que contem algumas recomendações aos Estados membros, relativa à coordenação da 'exit taxation', de 02/12/2008



## Alguns possíveis problemas de compatibilidade com as liberdades fundamentais do Tratado da União Europeia

- A tributação de serviços prestados por não residentes: a aplicação de uma taxa de retenção na fonte sobre o rendimento líquido. Coloca-se o problema de possível tratamento discriminatório face à tributação dos residentes, sujeitos à tributação normal (e.g. possibilidade de dedução custos).

Poderá aceitar-se o diferente tratamento se se tomar em consideração o tratamento fiscal concedido nas convenções portuguesas sobre dupla tributação (nestas, a base fiscal dos não residentes é equivalente à dos residentes, permitindo-se a dedutibilidade dos custos)\* e ainda a lógica subjacente resultante da interacção da tributação na fonte com a tributação na residência (vejam-se princípios da tributação mundial e da reciprocidade)

- \* Ver artigo relativo ao estabelecimento estável das referidas convenções e irracionalidade técnico-fiscal dos recentemente introduzidos números 8 a 11 do artº 71º do CIRS e nº 8 do artº 88º do CIRC (Orçamento de Estado 2009) – atenuar a crítica