




*Aplicação Prática das Convenções para Evitar a Dupla Tributação Internacional*

---



José Filipe Neves  
DGCI

AICEP – Junho 2011



*PROGRAMA*

---

- **Conceitos Fundamentais**
- **Conceitos e Princípios da Tributação Internacional**
- **Modelo de Convenção da OCDE**
- **Competência Tributária**
- **Formalismos de acesso aos benefícios das convenções**
- **As Garantias dos Contribuintes**

14 e 17 de Junho de 2011


AICEP

2

## Introdução

### Evolução da Economia

- Até há alguns anos atrás os aspectos relacionados com a expansão da economia eram pouco relevantes no domínio da fiscalidade
- o aumento das oportunidades de investimento, emprego e prestação de serviços evidenciaram situações com consequências fiscais poucos razoáveis



- Número de obrigações fiscais
- Requisitos
- Formalidades
- Valor dos Impostos
- Duplicação

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

3

## Introdução

- Situações em que a realização de negócios ou operações internacionais implicam
  - ⇒ cumprimento de obrigações fiscais (de imposto) nos Estados envolvidos,
  - ⇒ ou
  - ⇒ uma mesma operação, ou facto tributário



podem dar origem a mais do que uma obrigação de tributar

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

4

## Introdução

---

- Para salvaguardar este tipo de situações e criar alguma segurança aos operadores económicos que pretendem investir em mercados internacionais
- Os Estados começaram a celebrar entre si acordos ou tratados, que normalmente são denominados de...



Convenções para Evitar a Dupla  
Tributação Internacional (CDT's)

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

5

---

## *Conceitos Fundamentais*

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

6

## Conceitos Fundamentais

---

### ○ Dupla Tributação Internacional

**A incidência de impostos equiparáveis em dois ou mais Estados, relativamente a um mesmo contribuinte, facto gerador e períodos de tempo idênticos**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

7

## Regra

---

### ○ Nesta regra pretende-se avaliar:

- Aspecto material
  - identidade do objecto – facto tributário
- Aspecto subjectivo
  - entidade que o pratica – o (mesmo) sujeito passivo
- Aspecto espacial
  - imposto aplicável – territorialidade do imposto
- Aspecto temporal
  - período tributário.

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

8

## Dupla Tributação Internacional

- A comprovação da existência de um caso de Dupla Tributação Internacional, segundo o conceito, exige que os quatro aspectos co-existam e que ao mesmo tempo as suas consequências provoquem:
  - **A colisão de normas entre sistemas fiscais (Estados soberanos ou espaços fiscais autónomos)**
  - **Um concurso de competências (ambas as normas encerram o direito a tributar o facto)**
  - **O concurso de pretensões tributárias (quanto à aplicabilidade da norma ao caso venha este a ser um concurso aparente, ou a ser um concurso real de normas)**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

9

## Dupla Tributação Internacional

- Método de avaliação mais adequado:
- 1º Determinar se a operação (facto) é tributável na esfera do Direito Interno
  - Pode acontecer que a operação não seja tributável no território nacional
- 2º Ponderar a aplicabilidade das normas do Direito Internacional
  - Uma Convenção

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

10

## Conceitos Fundamentais

---

### ○ **Residência Fiscal**

Qualquer pessoa (s/c) que por virtude da legislação vigente nesse estado, está aí sujeita a tributação, devido quer ao seu domicílio, quer à sua residência, local de direcção ou outro critério de natureza similar

### ○ **Estabelecimento estável**

Instalação fixa através da qual uma empresa exerce toda ou parte da sua actividade

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

11

## Conceitos Fundamentais

---

### ○ **Fonte**

É concretizado pelo conceito anterior o de Estabelecimento Estável e concretiza a origem do rendimento

- É o princípio fundamental das convenções

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

12

## Princípios

---

- Princípio da Fonte
- Princípio da Residência

- São estes os princípios que normalmente dão origem a conflitos e tributação
- Podem-se porém complementar em certos casos

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

13

## Questão

---

- Tributar na fonte ou tributar na residência?
- Considerando que o princípio normalmente aplicado atribuiria ao Estado da fonte o direito único ou exclusivo de tributar o rendimento, o que aconteceria no Estado da residência do beneficiário do rendimento?

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

14

## Fonte/Residência

---

- Possivelmente no Estado da residência, esse rendimento não seria sujeito a tributação
  - por via de uma isenção expressa na Lei
  - ou
  - por via da possibilidade desse rendimento se situar fora do campo de incidência do imposto

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

15

## Fonte / Residência

---

- Mas, nesta perspectiva a receita fiscal no Estado da residência estaria em risco e o rendimento não seria tributado
  - **Argumento possível:**  
o rendimento só foi gerado no Estado da fonte pelo facto de ter existido um investimento com capitais oriundos do Estado da residência do investidor
  - **Outro argumento:**  
o rendimento só foi gerado no Estado da fonte porque naquele Estado foram criadas as condições necessárias para o efeito

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

16



## Conflitos de Competência

---

### ○ Intervenção das Convenções

- a definição da competência tributária de um Estado relativamente à tipificação dos rendimentos que ali se encontra prevista
- **Como é que poderá uma norma constante de uma Convenção contrariar e prevalecer sobre uma norma de Direito Fiscal Interno?**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

17

---

*Direito Internacional*

*versus*

*Direito Interno*



14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

18

## As Convenções Internacionais como Fontes do Direito Fiscal

O artigo 8º da Constituição da República Portuguesa define:

“As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português”

“As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português”

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

19

## A Hierarquia das Fontes de Direito Fiscal

- Princípio da não contradição entre normas do mesmo sistema



- Princípio da hierarquia das fontes de direito
  - Uma norma hierarquicamente superior prevalece, em caso de contradição, sobre a norma hierarquicamente inferior

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

20

## A Hierarquia das Fontes de Direito Fiscal

---

- **Princípios Jurídicos Fundamentais**
- **Constituição, Assentos e Decisões Jurisprudenciais Normativas**
- **Leis de Revisão Constitucional**
- ➔ **Direito Internacional Geral ou Comum**
- **Decretos do Presidente da República**
- **Leis, Resoluções da Assembleia da República e Decretos-Lei**
- **Decretos Legislativos Regionais e Decretos Regionais**
- **Decretos Regulamentares**
- **Resoluções do Conselho de Ministros**
- **Portarias e Despachos Normativos**
- **Regulamentos das Autarquias Locais**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

21

## *O Modelo de Convenção da OCDE*

---

As Convenções para Evitar a Dupla  
Tributação Internacional

## As Convenções para Evitar a Dupla Tributação

---

**Tratados  
e  
Acordos Normativos**

}

**Bilaterais**

**Multilaterais**

14 e 17 de Junho de 2011
AICEP
23

## O Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património - OCDE

---

### Princípios

- Todos os rendimentos deverão ser tributados em algum lugar
- A dupla tributação internacional deverá ser evitada com base em princípios acordados internacionalmente
- Não ocultação de rendimentos em “paraísos fiscais”
- A minimização da concorrência fiscal prejudicial
- Promoção da cooperação internacional contra a evasão fiscal
- O princípio do preço em plena concorrência deverá ser aplicado a todas as transacções transfronteiriças

14 e 17 de Junho de 2011
AICEP
24

## O Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património

---

- Os objectivos do Modelo de Convenção

**Clarificar**

**Uniformizar**

**Assegurar**

}

**A situação fiscal dos sujeitos passivos de cada País Membro**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

25

## PORTUGAL - QUE CONVENÇÕES?

---

**O procedimento de celebração das convenções**

}

- **Convenções - em vigor**
  - Foi publicado o aviso de troca de instrumentos de ratificação pelos Estados contratantes
    - 53 convenções
- **Convenções - aprovação e ratificação**
  - Foram publicados os diplomas - Resolução da AR e Decreto do PR
    - 3 convenções
- **Convenções em negociação**
  - Em estudo e negociação entre o Centro de Estudos Fiscais e as Autoridades Fiscais Estrangeiras
    - 6 com negociação concluída

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

26

## A Análise do Modelo de Convenção

---



**Sistematização**

- **Âmbito de aplicação e terminologia**
- **Rendimentos e Competências dos Estados Contratantes**
- **Disposições especiais**
- **Disposições finais**

14 e 17 de Junho de 2011 AICEP 27

## A Análise do Modelo de Convenção

---

- **Um outro documento importante, é normalmente assinado no mesmo acto em que é assinada a Convenção**
  - **Trata-se do Protocolo, que é normalmente publicado como um anexo a essa Convenção**
- **O Protocolo reproduz um acordo entre os Estados contratantes sobre disposições adicionais que se tornam parte integrante da Convenção, por exemplo:**
  - entendimentos
  - interpretações

sobre a forma como algumas das disposições daquela Convenção serão aplicadas por ambos os Estados

14 e 17 de Junho de 2011 AICEP 28

## A Análise do Modelo de Convenção - nota

- No protocolo da Convenção celebrada com o Brasil podemos observar que com aquele documento se pretendeu acordar alguma terminologia, definições, âmbito de aplicação e alguns entendimentos tais como:
  - Funcionamento da eliminação da dupla tributação – possibilidade de ser aplicável outro método
  - A não conflitualidade entre certos artigos da Convenção
  - Territórios e entidades aos quais a Convenção não se aplica
  - Enquadramento de rendimentos
  - Etc.

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

29

## Âmbito de Aplicação / Definições

- Uma Convenção é um conjunto de normas que terá de vigorar em ambientes fiscais que tanto podem ser similares como muito diferentes
- Torna-se necessário definir
  - A que pessoas e entidades se aplica o acordo
  - Que impostos serão abrangidos pelo acordo
  - Termos
- Os primeiros artigos do modelo de convenção, pretendem precisamente dar resposta a essas questões

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

30

## Âmbito de Aplicação - Dificuldades



- **“Treaty Shopping”** - utilização abusiva das convenções
- **O principal objectivo** => é o de promover as trocas de bens e de serviços e os movimentos de capitais e de pessoas, eliminando a dupla tributação internacional.
- **Outra finalidade implícita** => impedir a evasão e a fraude fiscais
  - Os contribuintes têm a possibilidade de tirar partido, das disparidades de cargas fiscais existentes entre os Estados e dos benefícios fiscais previstos pelas diferentes legislações fiscais
  - Cabe assim aos Estados a tomar medidas nas respectivas legislações internas

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

31

## Cláusulas de Restrição

- **Nas convenções podem ser previstas cláusulas especiais de restrição** quer no texto da Convenção quer no Protocolo, como por exemplo restrições relativas a zonas francas :
  - **Na CDT com os Estados Unidos - o número 6 do artigo 17º – Limitação de benefícios:**
    -  ...os benefícios previstos pela presente Convenção não serão concedidos ... relativas às zonas francas da Madeira e da ilha de Santa Maria
  - **No Protocolo anexo à CDT com o Brasil - número 9**
    -  ...os benefícios desta Convenção não serão atribuídos ... relacionadas com as Zonas Francas da ilha da Madeira, da ilha de Santa Maria, de Manaus, a SUDAM e a SUDENE

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

32



## Definições

---

*Residência Fiscal  
e  
Estabelecimento Estável*



14 e 17 de Junho de 2011 AICEP 33

## Os Elementos de Ligação

---

- Factos tributários ↔ Ordenamento jurídico
- Princípio da Fonte ↔ Princípio da Residência
- Princípio da Universalidade ↔ Princípio da Territorialidade

14 e 17 de Junho de 2011 AICEP 34

## Definição de Residência Fiscal

Nos termos do Modelo de Convenção da OCDE - artigo 4º

- Pessoa (s/c) que por virtude da legislação de um Estado está aí sujeita a imposto, devido (nº 1):
  - Domicílio
  - Residência
  - Local de direcção
  - Outro critério semelhante
- Condicionamentos ou requisitos das pessoas singulares (nº2)
  - Habitação permanente
  - Centro de interesses vitais
  - Permanência habitual
  - Nacionalidade
  - Por via de acordo entre os Estados contratantes
- Todavia, a expressão do nº 1 não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou a património aí situado

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

35

## Residência Fiscal

- A aplicação do conceito de residência fiscal :
  - Artigo 16º do CIRS
  - Artigo 2º do CIRC
  - Artigo 4º do CIRC

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

36

## Definição de Residência Fiscal

Nos termos do Modelo de Convenção da OCDE - artigo 4º

### Direcção Efectiva (nº 3)

- Relativamente à residência das pessoas colectivas, em virtude do disposto no número 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua direcção efectiva
  - Em vista das considerações feitas, foi adoptado como critério de preferência relativamente a uma pessoa que não seja uma pessoa singular o critério da "direcção efectiva"
  - A direcção efectiva é o local onde são tomadas, na sua substância, as decisões chave tanto a nível de gestão como a nível comercial, necessárias a condução das actividades da entidade, na sua globalidade
  - Devem ser tidos em linha de conta todos os factos e circunstâncias pertinentes para determinar o local da direcção efectiva
  - Uma entidade pode ter mais de um local de direcção, mas só pode ter um local de direcção efectiva

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

37

## Definição de Estabelecimento Estável

Nos termos do Modelo de Convenção da OCDE - Artigo 5º

- **Instalação fixa através da qual é exercida toda a actividade da empresa (nº 1), incluindo (nº 2):**
  - local de direcção
  - sucursal
  - escritório
  - fábrica
  - oficina
  - local de extracção de recursos naturais (pedreira, mina, poço de petróleo ou gás)
- **Sujeitos a condicionamentos ou requisitos (nº 3)**
  - locais ou estaleiros de construção → + Doze meses
  - representantes

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

38

## Definição de Estabelecimento Estável

Nos termos do Modelo de Convenção da OCDE - Artigo 5º

- **Excepções (nº 4)**
  - **Locais (instalações ou depósitos) de armazenagem, exposição ou de entrega**
  - **Depósitos de trânsito**
  - **Determinadas instalações fixas**
    - aquisições de mercadorias
    - reunião de informações
  - **Instalações para os exercício de actividades de carácter preparatório ou auxiliar**
  - **Agentes independentes (corretor, comissário ou outro)**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

39

## Definição de Estabelecimento Estável

Nos termos do Modelo de Convenção da OCDE - Artigo 5º

- **Sujeitos a condicionamentos ou requisitos (nº 5)**  
**Conceito de “estabelecimento estável individual”**

**Não obstante o disposto nos números 1 e 2, quando uma pessoa – que não seja um agente independente, a que é aplicável o número 6 – actue por conta de uma empresa e tenha, e habitualmente exerça, num Estado Contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa**

- ➔ considera-se que esta empresa tem um estabelecimento estável nesse Estado relativamente a quaisquer actividades que essa pessoa exerça para a empresa, a não ser que as actividades dessa pessoa se limitem às indicadas no número 4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

40

## Estabelecimento Estável

- **A aplicação prática do conceito de estabelecimento estável**
  - **Artigo 5º do CIRC**
  - **Artigo 18º do CIRS**
  
- Um caso de uma Convenção

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

41

## Definição de Estabelecimento Estável

- **Comparando com o Modelo de convenção as instalações sujeitas a condicionamentos ou requisitos, como por exemplo, os estaleiros de construção:**
  - **no Modelo é estabelecido que o período de duração da actividade terá que ser de pelo menos 12 meses**
  - **no Código do IRC é estabelecido um requisito de apenas 6 meses**
  - **Desta diferença não existem consequências, contudo dever-se-á ter em atenção os correspondentes prazos constantes das convenções em vigor**
  - **Note-se que no caso da Convenção celebrada com o Reino de Espanha de acordo com o número 3 do artigo 5º esse prazo é de 12 meses**



14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

42

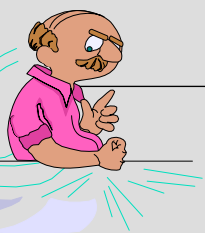
## Questões

- Javier é um espanhol solteiro que reside em Badajoz. Realizou um contrato de trabalho com uma empresa localizada em Elvas, de modo que se desloca diariamente para o seu local de trabalho em Portugal, regressando à sua casa, em Badajoz todos os dias ao fim do dia de trabalho.
  - Para efeitos fiscais onde se o Javier se deve considerar residente?
- Uma sociedade não residente que se dedica à actividade de construção civil celebrou um contrato de empreitada de uma obra a realizar em território português durante o período de 8 meses; celebrou, todavia, um contrato de subempreitada com uma sociedade igualmente não residente neste território, sendo esta última quem efectivamente levou a cabo os trabalhos de construção.

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

43



## *A Competência Tributária*

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

44

## Classificação

⇒ Temos assim, que relativamente a um determinado Estado existem:

1. Normas que reconhecem a competência
2. Normas que limitam a competência

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

45

## Classificação

Desta classificação resulta a determinação de competências exclusivas (na fonte ou na residência) ou de competências cumulativas convido aqui chamar a atenção para a terminologia usada nas convenções – as expressões “**pode**” ou “**só pode**” são determinantes na definição dessas competências.

Chamo ainda a atenção, para o facto de que num mesmo artigo consoante as diferentes perspectivas que esse artigo pretenda abranger, ou ver tratadas, a competência pode-se alterar.

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

46

## Tributação do Rendimento e do Património

---

- **Artigo 6º - Rendimentos de bens imobiliários**
- **Artigo 7º - Lucros das empresas**
- **Artigo 8º - Transporte marítimo, em águas interiores e aéreo**
- **Artigo 9º - Empresas associadas**
- **Artigo 10º - Dividendos**
- **Artigo 11º - Juros**
- **Artigo 12º - *Royalties***
- **Artigo 13º - Mais-valias**
- **Artigo 14º - (suprimido)**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

47

## Tributação do Rendimento e do Património

---

- **Artigo 15º - Rendimentos do emprego**
- **Artigo 16º - Percentagens de membros de conselhos**
- **Artigo 17º - Artistas e desportistas**
- **Artigo 18º - Pensões**
- **Artigo 19º - Funções públicas**
- **Artigo 20º - Estudantes**
- **Artigo 21º - Outros rendimentos**
- **Artigo 22º - Património**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

48



## Questões

- O Dr. Ortega é um médico de clínica geral de nacionalidade Espanhola, que reside em Espanha. Após concurso público celebrou um contrato de trabalho com Hospital Distrital de Évora, onde presta serviço diariamente, continuando a residir em Badajoz.
  - Onde deverão os seus rendimentos ser tributados?
  
- António trabalha na Ferrocarris SA, uma empresa portuguesa especializada em construção ferroviária. A Ferrocarris foi contratada para num outro Estado executar trabalhos de manutenção ferroviária de longo prazo, tendo assim que constituir um estabelecimento estável nesse Estado. António foi assim destacado para incorporar os quadros de pessoal daquele estabelecimento estável até à conclusão dos trabalhos.
  - Que Estado terá competência para tributar os rendimentos do trabalho pagos ao António pelo estabelecimento estável?

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

49

## A Análise do Modelo de Convenção

### Nota importante

- Os comentários aos artigos
  - aplicação e interpretação das disposições constantes dos artigos constituem por si só instrumentos jurídicos internacionais
  - têm carácter vinculatório
  - são tidos em conta na emissão das actualizações periódicas da convenção modelo
  
- As reservas
  - são formuladas relativamente às disposições da convenção modelo
  - permitem alguma liberdade de acção na negociação
  
- As observações
  - aos comentários são registadas a pedido de países
  - indicam o modo como as disposições serão aplicadas por esses países

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

50

## Relações de Prevalência

### Entre as normas de delimitação de competência

- **Prevalência de elementos do rendimento tratados separadamente noutros artigos - lucros das empresas**
  - Os artigos 6º, 8º, 10º, 11º, 12º, 13º, 16º e 17º prevalecem sobre o 7º
- **Prevalência dos lucros das empresas sobre os outros rendimentos**
  - O artigo 7º prevalece sobre o artº 21 nºs 1 e 2
- **Prevalência de percentagens de membros de conselhos, artistas e desportistas, pensões de remunerações públicas sobre os rendimentos de emprego**
  - Os artigos 16º, 17º, 18º e 19º prevalecem sobre o artigo 15º

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

51

## Relações de Prevalência

### Entre as normas de delimitação de competência

- **Prevalência de rendimentos de emprego, percentagens de membros de conselhos, artistas e desportistas e das pensões sobre as remunerações públicas**
  - Os artigos 15º, 16º, 17º e 18º prevalecem sobre o artigo 19º nº 3
- **Prevalência do princípio do estabelecimento estável sobre os dividendos, os juros e as royalties**
  - O artigo 7º nº 1 – 2ª parte, prevalece sobre os artigos 10º nº4, 11º nº 4, 12º nº 3

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

52

## Reconhecimento de competência

- **Competência exclusiva primária ao Estado da residência**
  - Artº.s 7, 8, 14, 15, 18 e 22
- **Competência cumulativa ilimitada ao Estado da fonte**
  - Artº.s 6, 13, 16 e 17
- **Competência cumulativa limitada ao Estado da fonte**
  - Artº.s 10, 11 e 12
- **Competência exclusiva primária ao Estado da fonte**
  - Artº. 19

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

53

## Exemplo – trabalho dependente

- Um contribuinte residente em Portugal estabeleceu um vínculo de trabalho dependente com uma empresa italiana. Trabalhará 1 a 2 meses em Itália e o restante tempo em Portugal onde o trabalho será realizado *online*, pois as tarefas a desenvolver são de natureza informática.
  - Assim, nos termos dos comentários ao Modelo, existe poder exclusivo de Portugal quando o trabalho estiver a ser desenvolvido online, a partir de Portugal
  - No entanto sempre que o trabalho venha a exigir a permanência em território italiano poderá ter lugar uma repartição do poder de tributar, pelo que a Itália aplicará as suas normas internas e Portugal eliminará a dupla tributação

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

54

## Exemplo - royalties

- Exemplos
- Empresa distribuidora de *software* foi objecto de "conflito de qualificação" porquanto a AF estrangeira considera que os rendimentos pagos só poderiam ser qualificados como *royalties* se a contrapartida fosse a concessão de direitos de utilizar o programa de acordo com a legislação de direitos de autor
  - **Em causa estará:**
    1. Reprodução de distribuição de software
    2. Modificar e difundir publicamente o programa
- Existe efectivamente uma quota que poderia corresponder a uma prestação de serviços relativa aos ajustamentos feitos ao *software* a pedido dos clientes mas não quantificada

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

55

## Exemplo – prestação de serviços

- **Uma empresa portuguesa prestou serviços de coordenação de iniciativas de marketing a uma empresa brasileira, serviços esses que foram realizados em Portugal.**
  - Quando do pagamento verificou-se que ao valor recebido tinha sido deduzida uma importância a título de retenção na fonte de imposto no Brasil.
  - Tinha sido enviado um certificado de residência para que aquele valor fosse considerado isento nos termos do artigo 7º da Convenção.
- => **A empresa foi informada que as autoridades brasileiras entendem que aquele tipo de rendimento é enquadrado na norma residual do artigo 22º e não no artigo 7º pelo que existe competência para tributar no Estado da fonte.**
  - **A solução de tributação não está conforme com os princípios do Modelo OCDE (artº 7º), pelo que aquele crédito de imposto não pode ser aceite em Portugal**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

56

## Regras Gerais das CDT's

### Competência Tributária

Rendimentos	Competência tributária
<ul style="list-style-type: none"> <li>Bens imobiliários</li> <li>Lucros das empresas</li> <li>Dividendos</li> <li>Juros</li> <li>Royalties</li> <li>Mais-valias imobiliárias</li> <li>Mais-valias mobiliárias</li> <li>Profissões independentes</li> <li>Profissões dependentes</li> <li>Profissões dependentes em caso de emprego exercido no Estado da fonte</li> <li>Artistas e Desportistas</li> <li>Pensões privadas</li> <li>Remunerações e Pensões públicas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cumulativa do Estado da fonte e do Estado da residência</li> <li>Exclusiva do estado da residência</li> <li>Cumulativa do Estado da fonte e do Estado da residência</li> <li>Cumulativa do Estado da fonte e do Estado da residência</li> <li>Cumulativa do Estado da fonte e do Estado da residência</li> <li>Cumulativa do Estado da fonte e do Estado da residência</li> <li>Exclusiva do estado da residência</li> <li>Exclusiva do estado da residência</li> <li>Exclusiva do estado da residência</li> <li>Cumulativa do Estado da fonte e do Estado da residência</li> <li>Cumulativa do Estado da fonte e do Estado da residência</li> <li>Exclusiva do estado da residência</li> <li>Exclusiva do estado da residência</li> <li>Cumulativa do Estado da fonte e do Estado da residência</li> <li>Exclusiva do estado da residência</li> <li>Exclusiva do estado da fonte</li> </ul>

**Existem no entanto exceções, devendo por isso ser feita uma a análise caso a caso no texto da Convenção**

14 e 17 de Junho de 2011 AICEP 57



## A Eliminação da Dupla Tributação Internacional

14 e 17 de Junho de 2011 AICEP 58

## A Análise das Convenções

### A Tributação dos Rendimentos

#### Dois tipos de normas

- De acordo com as diferentes categorias de rendimento e do património são definidas as competências tributárias de cada Estado
  - De desagravamento no Estado da residência de acordo com um de dois princípios (art<sup>os</sup> 23-A e 23-B) :
    - O princípio da isenção
    - O princípio da imputação

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

59

## A Análise das Convenções

### A Tributação dos Rendimentos

#### Métodos para eliminar a dupla tributação

- **Princípio da isenção**
  - O Estado da residência não sujeita a imposto os rendimentos que podem ser tributados no outro Estado
- **Dois métodos:**
  - **Isenção integral** – o rendimento tributável no outro Estado nunca é tomado em linha de conta pelo Estado de residência
  - **Isenção com progressividade** – o rendimento tributável no outro Estado é apenas tido em conta na fixação da taxa a aplicar (este método é por exemplo utilizado na Alemanha)

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

60

## A Análise das Convenções

### A Tributação dos Rendimentos

#### Métodos para eliminar a dupla tributação

- **Princípio da imputação**
  - O imposto é calculado com base no montante global dos rendimentos do contribuinte, deduzindo em seguida do imposto o imposto pago no outro Estado
- **Dois métodos:**
  - **Imputação integral** – o Estado de residência concede uma dedução correspondente ao imposto efectivamente pago no outro Estado
  - **Imputação normal** – a dedução é limitada à proporção do imposto calculado no Estado de residência respeitante aos rendimentos obtidos no outro Estado

➢ **Em Portugal o método utilizado permite a dedução do menor dos valores acima descritos (art.ºs 81º CIRS e 85º CIRC)**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

61

## Eliminar a dupla tributação

Vamos agora analisar o seguinte caso:

Uma empresa Portuguesa criou uma subsidiária na Tunísia, aproveitando o facto daquele país se encontrar numa posição de captação de investimento e por isso atribuir aos investidores um benefício fiscal de isenção de retenção na fonte sobre os dividendos pagos aos investidores estrangeiros

**A. Simulando o que ocorreria teremos:**

Valores em unidades monetárias  
(sem dupla tributação económica)

Na Tunísia Tunis Corp. Participada a 100% pela INVEST, SA - Portugal		Em Portugal INVEST, SA	
Lucro antes de Impostos	100.000	Proveitos (dividendos)	80.000
IRC – (20% - suposto)	20.000	Lucro antes de Impostos	80.000
Lucro depois de Impostos	80.000	IRC (25%)	20.000
Dividendos	80.000	Crédito de Imposto por DTI	
Retenção na fonte (0%)	0	IRC a pagar	20.000
Dividendo a pagar	80.000	Lucro Líquido	60.000

- **Haverá aqui um caso de dupla tributação internacional?**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

62

## Eliminar a dupla tributação

### B. Agora simulando o mesmo caso mas em circunstâncias normais, isto é, não existindo a isenção de retenção na fonte sobre os dividendos:

(sem dupla tributação económica)  
Valores em unidades monetárias

Na Tunísia Tunis Corp. Participada a 100% pela INVEST, SA – Portugal		Em Portugal INVEST, SA	
Lucro antes de Impostos	100.000	Proveitos (dividendos)	80.000
IRC – (20% - suposto)	20.000	Lucro antes de Impostos	80.000
Lucro depois de Impostos	80.000	IRC (25%)	20.000
Dividendos	80.000	Crédito de Imposto por DTI	12.000
Retenção na fonte (CDT- 15%)	12.000	IRC a pagar	8.000
Dividendo a pagar	68.000	Lucro Líquido	72.000

- **Atentos à diferença entre o Lucro Líquido em A e B deveremos concluir que sim, porque o benefício na Fonte atribuído não se repercutiu no País do beneficiário. Então o que se torna necessário para que um caso deste tipo não dê origem a uma situação de Dupla Tributação Internacional?**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

63

## Eliminar a dupla tributação (outros métodos)

- Tax sparing – crédito de imposto fictício (Argélia, Áustria, China, Coreia, Índia, Macau, Malta, Itália, Finlândia, Noruega, Reino Unido, (juros, dividendos e royalties), Túnisia (dividendos) França e Suíça (juros) Moçambique) pode ter carácter genérico ou específico, conforme os artigos onde se encontrem.
- Matching credit – crédito de imposto presumido que por exemplo figura na cdt com a Alemanha (juros, dividendos e royalties – taxa de 15% presumida em Portugal) e na cdt com o Luxemburgo (juros e royalties tributados em Portugal a uma taxa de 10%)

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

64



## Eliminar a dupla tributação (outros métodos)

- Nota:
  - A aplicação de cláusulas do tipo “tax sparing” no texto de uma CDT obedece em regra aos efeitos que se pretendem para determinados benefícios fiscais.
  - Normalmente, estas cláusulas resultam de intenções dos países no sentido da captação de fundos ou investimentos permitindo assim repercutir benefícios fiscais, assim, terão normalmente carácter unidireccional, ou seja, não terão reciprocidade
  - Por outro lado é conveniente analisar (e, neste caso pelo texto da CDT) se esta cláusula não terá condicionantes, por exemplo, na CDT com a Tunísia, o artigo 22º condiciona a aplicação desta cláusula à dedução dos lucros para efeitos de dupla tributação económica – o benefício é concedido no artigo 10º mas atenção às condições definidas no artigo 22º

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

65

## A Análise das Convenções

### Disposições Especiais

- **Eliminação da discriminação fiscal** (artigo 24º)
  - Medidas tendentes a harmonizar a tributação entre os Estados contratantes
- **O procedimento amigável** (artigo 25º)
  - Eliminação da dupla tributação e resolução de conflitos fiscais
- **Troca de Informações** (artigo 26º)
  - Medidas de cooperação fiscal entre os Estados contratantes
- **Assistência em matéria de cobrança de impostos** (artº 27º)
- **Membros das missões diplomáticas e postos consulares** (artº 28º)
- **Extensão territorial** (artº 29º)

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

66

## A Análise das Convenções

---

### Disposições Finais

- **Entrada em vigor** (artigo 30º)
  - Data a partir da qual a convenção produz efeitos
  - Publicações oficiais
  
- **Denúncia** (artigo 31º)
  - Requisitos de denuncia da convenção
  
- **Cláusula final**

14 e 17 de Junho de 2011
AICEP
67



## *A Tributação das Operações Internacionais*

14 e 17 de Junho de 2011
AICEP
68

## As Informações Vinculativas

### Artigo 68º da LGT

- **A importância das informações vinculativas na tributação das operações internacionais**
- **Requisitos mais importantes na solicitação deste tipo de informações**
  - São requeridas ao dirigente máximo do serviço, sendo o pedido acompanhado da identificação dos factos cuja qualificação jurídico tributária se pretenda
  - O pedido pode ser apresentado pelos sujeitos passivos e outros interessados, ou seus representantes legais, incluindo advogados ou outras entidades legalmente habilitadas ao exercício da consultadoria fiscal

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

69

## As Informações Vinculativas

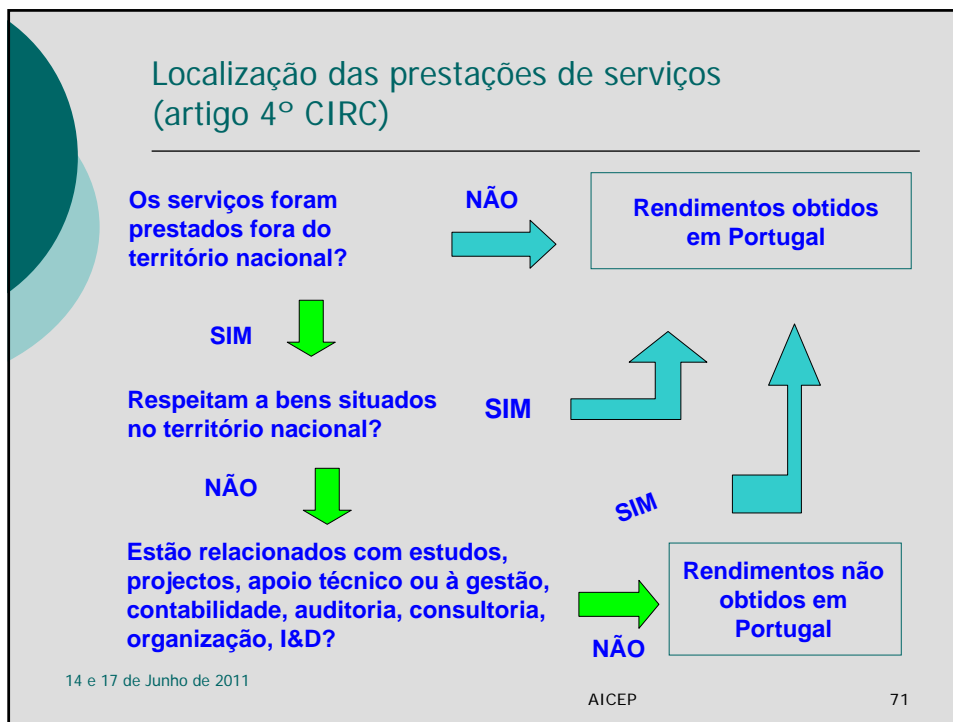
### Artigo 68º da LGT

- **Consequências do pedido:**
  - A informação é obrigatoriamente comunicada ao sujeito passivo
  - A administração tributária não pode proceder posteriormente no caso concreto em sentido diverso da informação prestada, não abrangendo este aspecto casos em que actue em cumprimento de decisão judicial
  - A ininvocabilidade retroactiva dos actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária tendo o sujeito passivo agido com base em interpretação plausível e de boa fé

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

70



### Exemplo – Localização das Prestações de Serviço (artigo 4º CIRC)

- *Parecer vinculativo: enquadramento fiscal das prestações de serviços de publicidade e de promoção realizadas por uma empresa não residente (Processo: 1112/1998 – Despacho de 26.07.02, do Sr. Subdirector-Geral)*
- A verificação das condições de realização e de utilização são alternativas, donde decorre que são abrangidas quer as prestações realizadas em território português mas utilizadas fora desse território, quer as prestações realizadas fora do território mas que nele sejam utilizadas.
- **Em princípio, uma prestação de serviços é considerada como realizada em território português quando a mesma aí for materialmente ou fisicamente executada. Já para averiguar se uma prestação de serviços é considerada como utilizada em território português deve atender-se às características próprias de cada serviço, havendo que examinar, casuisticamente, onde o serviço é usufruído ou onde os seus resultados efectivamente se projectam ou em benefício de quem revertem.**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

72

## Exemplo – Localização das Prestações de Serviço (artigo 4º CIRC)

- **Parecer vinculativo: ...**
- **O facto do legislador utilizar a expressão “bens situados” sem preocupação de a definir, é revelador de que apenas se referia a bens corpóreos cuja localização física é facilmente determinável.**
- **A prestação de serviços de publicidade e promoção de uma marca de vinho realizada no estrangeiro não consta da enumeração taxativa da parte final do nº4 do artigo 4º e dificilmente se pode afirmar que se trata de serviços que respeitem a bens situados em território português, porquanto os serviços em causa devem ser apenas os que são prestados com referência a bens corpóreos perfeitamente identificáveis, ou seja, aqueles em que se torne possível estabelecer uma associação directa entre os serviços e os bens a que são dirigidos.**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

73

## Exemplo – Localização das Prestações de Serviço (artigo 4º CIRC)

- **Parecer vinculativo: ...**
- **Os referidos serviços parecem estar mais directamente relacionados com a actividade comercial levada a cabo nesse mercado dos produtos que ostentam essa marca do que com bens especificamente considerados situados em território português.**
- **Nestes termos, tais serviços não se consideram obtidos em território português, devendo ser tributados no país de residência do prestador de serviços, como um rendimento relacionado com a actividade comercial.**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

74

## Retenção na Fonte

### Substituto tributário

Pessoa (s/c) que nos termos da Lei está vinculada ao cumprimento de uma prestação tributária como substituto do sujeito passivo

- Substituição tributária **Artigo 20º da LGT.**
  - A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.
  - A substituição tributária é efectuada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido.
- Responsabilidade em caso de substituição tributária **Nr.s 1 do artº. 28º da LGT e do artº. 103º do CIRS**
  - Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento...

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

75

## Rendimentos Auferidos por Residentes

### Normas de incidência :

- **IRS – artigo 1º**
  - Os rendimentos quer em dinheiro quer em espécie, ficam sujeitos a tributação, seja qual for o local onde se obtenham...(nr 2)
- **IRS – artigo 15º**
  - Sendo residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade... incluindo os obtidos fora desse território (nr 1)
- **IRC – artigo 4º**
  - Relativamente às pessoas colectivas e outras entidades com sede ou direcção... o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos incluindo os obtidos fora desse território.

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

76

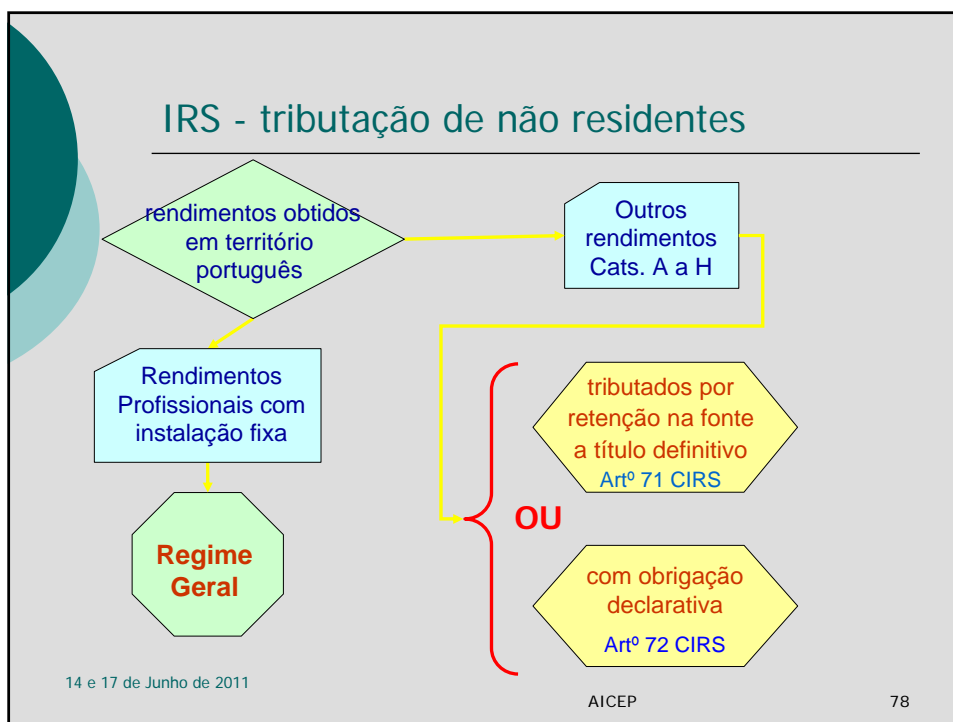
## Rendimentos Auferidos por Não Residentes

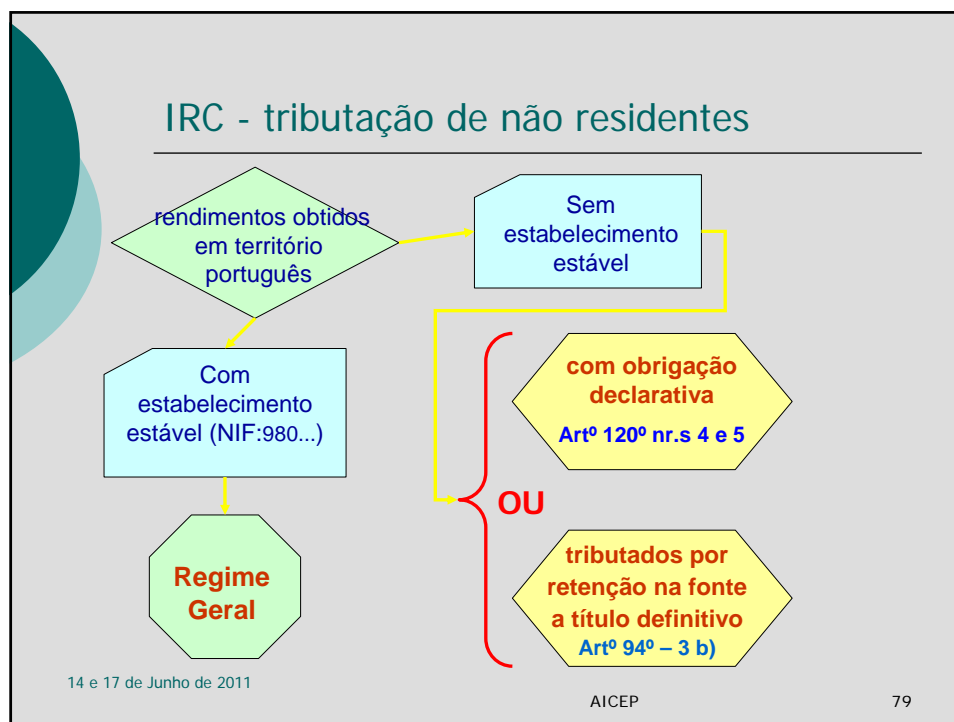
---

**Normas de incidência:**

- **IRS – artigo 15º**
  - O imposto incide sobre os rendimentos obtidos em território nacional (nr. 2)
- **IRS – artigo 18º**
  - Rendimentos que se consideram obtidos em território nacional (nr. 1) incluindo os devidos por entidades que no território tenham sede direcção efectiva ou estabelecimento estável a que possa o seu pagamento ser imputado
- **IRC – artigo 4º**
  - Pessoas colectivas sem sede ou direcção efectiva em território nacional serão sujeitos a imposto apenas em relação aos rendimentos nele obtidos

14 e 17 de Junho de 2011
AICEP
77





- ### Obrigações dos Substitutos Tributários
- Comunicação de rendimentos e retenções
  - Artigo 120º do CIRC
  - Artigo 119º nr. 7 do CIRS
    - Declaração modelo 30 aprovada pela portaria 438/2004 de 30/4 – entrega até ao fim do mês de Julho
    - Os documentos comprovativos do accionamento dos benefícios das convenções ficarão à guarda do sujeito passivo por um período de 10 anos e exibidos sempre que solicitados
  - Guias de entrega do imposto retido sobre entidades não residentes
    - Entrega até ao dia 20 do mês seguinte
    - Nestas guias não é admissível a inclusão de retenções sobre rendimentos de residentes
- 14 e 17 de Junho de 2011
- AICEP
- 80



## Inscrição de Contribuintes Especiais

- Com a introdução do registo simplificado de entidades não residentes (singulares ou colectivas) que obtenham em Portugal apenas rendimentos sujeitos a tributação a título definitivo, pelo Decreto-Lei 81/2003 de 23/04 (ver a Circular 15/2003), passaram os substitutos tributários a ter que assegurar que as entidades não-residentes a quem atribuem rendimentos, tenham um número de contribuinte especial. Este número é especial pois apenas confere um registo informático onde constam dados reduzidos
- O pedido deve ser feito pelo substituto tributário através de ficheiro a submeter no Portal das Finanças (declarações electrónicas) no seguinte endereço:
- <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/main.jsp?body=/external/ice/ice/jsp/ICEMenuEntrega.do>
- Mais tarde o requerente será informado do número atribuído ao não-residente, ou eventualmente, do número que já anteriormente lhe tenha sido atribuído. Para isso torna-se importante que a designação do não residente (nome ou firma) e a morada sejam indicadas de forma precisa, a fim de evitar duplicações e seus inconvenientes



14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

81

## *O Acesso aos Benefícios das Convenções e Directivas*



14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

82

## Quadro Legal

### Artigo 98º – CIRC – (anterior artigo 90º)

- **Dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimento auferidos por não residentes**
- **Aplicação:**
  - Existência de Convenção (CDT)
  - Existência de Acordo de Direito Internacional que vincule o Estado Português nos referidos no início
  - Legislação interna
- **Necessidade de um meio de prova a apresentar até à data em que ocorre a obrigatoriedade de efectuar a retenção:**
  - Nos termos das CDT's ou Acordo Internacional
  - Nos termos da Directiva 2003/49/CE
  - Sempre por via de formulários a aprovar por Despacho do Ministro das Finanças
- **Validade do meio de prova (nas relações contratuais continuadas):**
  - Dois anos (no caso da Directiva Juros e Royalties)
  - Um ano (nos casos das CDT's e de Acordos Internacionais)

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

83

## Quadro Legal

### IRS – Dec-Lei 42/91 – Artigo 18º

- **O meio de prova passa a ter que ser apresentado até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos legais (nr 3)**
- **Validade do formulário referido no n.º 2:**
  - Um ano a contar da data e certificação (n.º 4)
- **Obrigatoriedade de entrega do imposto por parte do substituto tributário em caso de falta de meio de prova (n.º 5)**
- **Responsabilidade contra-ordenacional e afastamento da responsabilidade de entrega do imposto por apresentação prova a qualquer momento (n.º 6)**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

84

## Quadro Legal

---

### IRC - Artigo 98º (anterior artº 90º - A)

- O meio de prova passa a ter que ser apresentado pelos beneficiários dos rendimentos até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos legais (nr 2)
- Obrigatoriedade de entrega do imposto por parte do substituto tributário em caso de falta de meio de prova (n.º 5)
- Responsabilidade contra-ordenacional e afastamento da responsabilidade de entrega do imposto por apresentação prova a qualquer momento (n.º 6)

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

85

## Quadro Legal

---

### Alterações introduzidas pela Lei 67-A/2007 (OE 2008)

#### Consequências:

...da falta do meio de prova

- RGIT – Artigo 125º n.º 2
  - A falta de retenção na fonte relativa a rendimentos sujeitos a esta obrigação, quando se verificarem os pressupostos legais para a sua dispensa total ou parcial mas sem que, no prazo legalmente previsto, tenha sido apresentada a respectiva prova, é punível com coima de € 250 a € 2 500.»

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

86

## Quadro Legal

### Alterações introduzidas pela Lei 67-A/2007 (OE 2008)

#### Consequências:

...da **eficácia retroactiva** das medidas constantes da Lei 67-A/2007 (OE 2008)

- Artigo 46º n.º 2 – IRS (artº 18º Dec-Lei 42/91)
- Artigo 48º n.º 4 – IRC (artºs 97 e 98 CIRC) (ant. artºs 90º e 90º-A)
  - O afastamento da responsabilidade prevista no..., na redacção dada pela presente lei, é aplicável às situações anteriores à entrada em vigor da mesma, independentemente de já ter sido efectuada a liquidação do imposto, excepto quando tenha havido lugar ao pagamento do imposto e não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação.

Ver ofício circulado 20131/2008 de 7/4

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

87

## Formulários (4ª geração)

- Com a publicação do Despacho 30359/2007 entra em vigor uma quarta geração de formulários que devido às alterações decorrentes do OE2008 foram adaptados substituídos pelos constantes do Despacho 4743-A/2008.
- Como medida de simplificação pretendeu-se reduzir a complexidade dos formulários anteriores passando apenas a quatro formulários:
  - Um para pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte do imposto português - Modelo 21 RFI
  - Três para pedido de reembolso de acordo com o tipo de rendimento em causa e sua origem - Modelos 22 a 24

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

88

## Formulários

### Especificidades

- **Formulários certificados nos EUA**
  - Até ao fim de 2003 as Autoridades Fiscais apenas emitiam certificados de residência
  - Foram levantadas objecções ao texto da certificação dos novos formulários pelas Autoridades Fiscais
- **Admissibilidade dos formulários portugueses por outras Autoridades Fiscais**
  - 21-RFI a 24-RFI, aos quais se aplica o Despacho n.º 22600/2009:
    - MARROCOS
    - MÉXICO
    - PAQUISTÃO
    - TURQUIA

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

89

## Formulários

### Especificidades

- Por força do Despacho n.º 22600/2009, de 7 de Outubro, publicado no Diário da República II Série, n.º 199, de 14 de Outubro, as entidades não residentes ficam dispensadas de procederem à apresentação do formulário modelo 21-RFI a 24-RFI certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado de residência desde que:
  - ✓ A autoridade fiscal do Estado de residência do beneficiário do rendimento tenha comunicado, em contacto directo oficial com a autoridade fiscal portuguesa, e apenas neste caso, a impossibilidade de proceder a essa certificação no quadro respectivo dos modelos em vigor

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

90

## Formulários

### Especificidades

Seja emitido, pela autoridade fiscal do Estado de residência do beneficiário não residente, um modelo de certificado de residência fiscal que comporte, no mínimo, todos os elementos que constam dos referidos quadros de certificação nos formulários em vigor

- ❖ Identificação do não residente
- ❖ Menção de que este é/foi residente para efeitos fiscais nos termos do artigo 4.º da Convenção aplicável
- ❖ No ano ou anos em causa
- ❖ Estando aí sujeito a imposto sobre o rendimento
- ❖ Com identificação da entidade que certifica
- ❖ Data
- ❖ Assinatura
- ❖ Selo oficial

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

91

## Formulários

### Especificidades

A entidade beneficiária/requerente não residente junte ao modelo de certificado emitido nas condições atrás referidas, o formulário de modelo oficial (21-RFI a 24-RFI) devida e completamente preenchido e assinado, exceptuando o quadro reservado à certificação da autoridade fiscal do Estado de residência

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

92

## Os Formulários Estrangeiros

### Certificações e Certificados de residência fiscal emitidos para utilização noutros Estados

- **Pedido de certificação de residência fiscal**
  - Modelo 2 – RFI
- **Formulários**
  - De acordo com os requisitos impostos pela Administração Fiscal do País podem existir ou não formulários de acordo com as categorias de rendimentos
  - Os formulários mais correntes correspondem a Juros, Dividendos e Royalties
  - Na falta de formulários adequados é sempre possível a emissão de um Certificado de Residência Fiscal
- **O Modelo de Certificado de Residência Fiscal**
  - Modelo 6 - RFI

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

93

## Certificação de residência Fiscal

- **Como solicitar**
  - Via Internet – “Portal das Finanças”
  - Em papel

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

94

## Certificação de residência Fiscal

### Pedido efectuado no “Portal das Finanças”

- 1** Aceder ao Portal das Finanças em [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt), utilizando a senha pessoal de acesso
- 2** Seleccionar: Cidadãos > Obter > Certidões > Efectuar pedido > Residência fiscal
- 3** Preenchimento do formulário
- 4** Submissão (junta formulário ou não)
- 5** Verificação/validação pelo sistema informático do cumprimento das obrigações declarativas
- 6a** Se declarou não juntar formulário => impressão imediata
- 6b** Se declarou juntar formulário => pendente até à chegada via correio => a DSRI, depois de os certificar, envia-os ao SP pelo correio

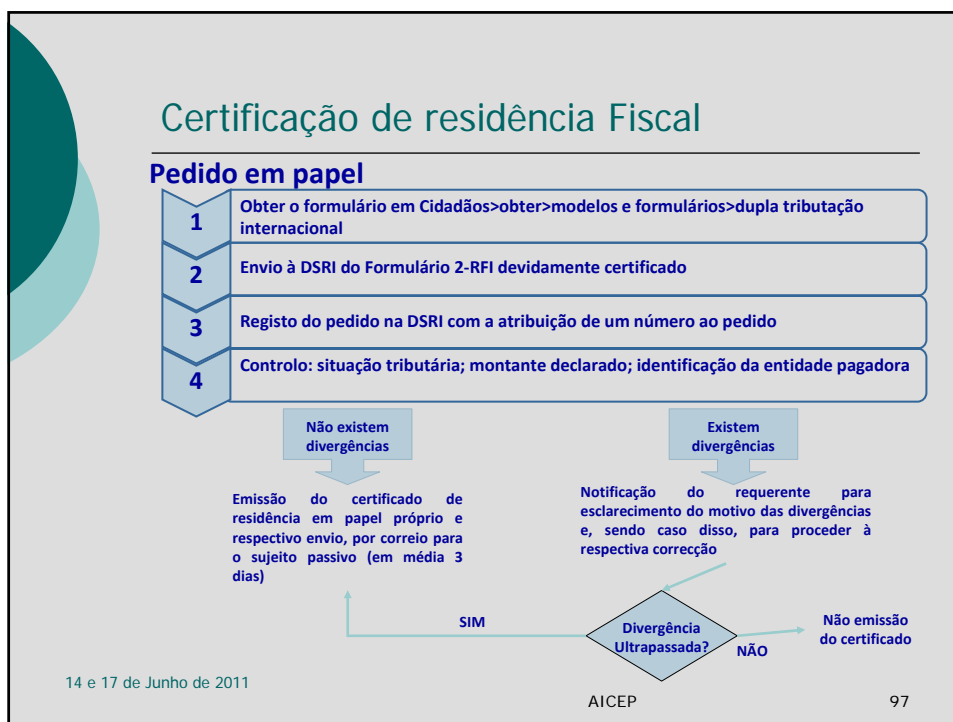
14 e 17 de Junho de 2011 AICEP 95

## Certificação de residência Fiscal

- **Pedido efectuado no “Portal das Finanças” - segurança**
  - No caso em que os certificados de residência sejam emitidos em formulários próprios dos Estados onde devem ser apresentados, a DSRI, depois de os certificar, envia-os ao SP pelo correio
    - ↳ Os certificados emitidos em formulários têm um número identificativo para efeitos da respectiva validação e têm o selo branco apostado sobre a assinatura
  - Nos restantes casos, os certificados são sempre obtidos pelo sujeito passivo através de impressão directamente da Internet
    - ↳ Estes certificados têm assinatura digital, possuindo, no canto inferior esquerdo um quadro com os elementos para a respectiva validação
      - A validação é feita no “Portal das Finanças” opção “validação” digitando o NIF e o código de validação após o que se pode visualizar e imprimir o certificado

14 e 17 de Junho de 2011 AICEP 96





## Certidão de Imposto Pago em Portugal

- Para comprovação, junto das Autoridades Fiscais, do valor do imposto pago em Portugal por sujeitos passivos não residentes que aqui obtenham rendimentos sujeitos a tributação
- A certidão será pedida pela entidade que procedeu ao pagamento dos rendimentos
- O certificado de imposto pago é emitido e enviado ao Serviço de Finanças da sede da entidade requerente para ali ser por esta levantado
- Este certificado está sujeito ao pagamentos de emolumentos da responsabilidade da entidade requerente
  - Os emolumentos são calculados pela DSRI, após o que é enviada a respectiva guia de cobrança para o Serviço de Finanças da área da residência da entidade requerente juntamente com o certificado de imposto pago para efeitos de cobrança dos mesmos no acto de levantamento do certificado

AICEP

14 e 17 de Junho de 2011
98



## *As Garantias dos Contribuintes*


14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

99

## O Procedimento Amigável

- **Artigo 25º do Modelo de Convenção**
  - Depende de requerimento a apresentar pelo sujeito passivo
  - Tem três aspectos distintos:
    - procedimento amigável individual
    - procedimento amigável interpretativo
    - procedimento amigável integrativo

 **Não é um meio de defesa, embora o seu accionamento dependa da vontade do contribuinte, este não é uma parte no seu desenvolvimento, as partes (as Administrações Fiscais dos Estados contratantes), são obrigadas a negociar, a vários níveis, mas não a chegar a um acordo, não vinculando necessariamente os intervenientes.**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

100

## O Procedimento Amigável

- **Supondo que num caso de preços de transferência, uma Administração Fiscal faz correcções aos custos de uma associada pois não concorda com os preços praticados. Deverá num caso deste tipo ser iniciado um procedimento amigável (preferencialmente deveria ser a Administração Fiscal) a fim de serem negociados os ajustamentos correlativos a efectuar na outra entidade.**
- **Foi de propósito que coloquei este exemplo, pois se estivesse-mos entre países da União Europeia, existiria outro instrumento cujo accionamento poderia ser ponderado, a Convenção de Arbitragem.**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

101

## O Procedimento Amigável

- △ **Haveria assim que ponderar entre o Procedimento Amigável do artigo 25º do Modelo OCDE e a Convenção 90/436/CEE (que apesar de se considerar que não está em vigor poder-se-á ponderar num caso entre Estados, que já a tenham ratificado).**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

102

## O Procedimento Amigável

- Exemplos
- Empresa subsidiária de grupo internacional, localizada em Portugal que procedeu a ajustamentos contabilísticos resultantes de correcções em PT's (preços de aquisição) numa das empresas do grupo, sua cliente.
  - O ajustamento foi feito incorrectamente na contabilidade, quando deveria ter sido pedida correcção das declarações modelos 22 correspondentes aos exercícios objecto de ajustamento;
  - A solução após todos os prazos ultrapassados foi possível através da Convenção de Arbitragem – PT aceitou as correcções.
- Empresa distribuidora de *software* foi objecto de “conflito de qualificação” porquanto a AF estrangeira considera que os rendimentos pagos só poderiam ser qualificados como *royalties* se a contrapartida fosse a concessão de direitos de utilizar o programa de acordo com a legislação de direitos de autor. Existe efectivamente uma quota que poderia corresponder a uma prestação de serviços relativa aos ajustamentos feitos ao *software* a pedido dos clientes mas não quantificada
  - Foi pedido o procedimento amigável pela empresa do outro Estado, mas a solução ainda não foi alcançada

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

103

## O Crédito de Imposto

- **IRC**
  - **Artigo 91º (anterior 85º) - Crédito de Imposto por Dupla Tributação Internacional**
  - **Artigo 62º - Englobamento pelo montante ilíquido - Correção em caso de retenção na fonte**
- **IRS**
  - **Artigo 78º - Dedução à Colecta correspondente à eliminação da Dupla Tributação Internacional**
  - **Artigo 81º - Metodologia de determinação do Crédito de Imposto**

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

104

## O Crédito de Imposto (art.º 81 do CIRS)

- *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 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.*

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

105

## O Crédito de Imposto (art.º 81 do CIRS)

- *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 (nº 2 do artigo 81.º do Código do IRS)*

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

106

## Exemplo

---

- No caso anteriormente apresentado em que uma empresa portuguesa prestou serviços de coordenação de iniciativas de marketing a uma empresa brasileira, serviços esses que foram realizados em Portugal...
  - A empresa foi informada que as autoridades brasileiras entendem que aquele tipo de rendimento é enquadrado na norma residual do artigo 22º e não no artigo 7º pelo que existe competência para tributar no Estado da fonte.
  - Concluímos que a solução de tributação não está conforme com os princípios do Modelo OCDE (artº 7º), pelo que aquele crédito de imposto não pode ser aceite em Portugal
- Neste caso poderá ser accionado um procedimento amigável

14 e 17 de Junho de 2011
AICEP
107

## O Crédito de Imposto

### Quando existe uma CDT

---

Depende da Competência Tributária

- **Exclusiva**
  - O crédito de imposto não será concedido, cabe neste caso ao Estado da fonte eliminar a dupla tributação, abstendo-se de tributar ou reembolsando o imposto que tiver sido retido na fonte
- **Cumulativa**
  - A eliminação da dupla tributação ocorre no Estado da residência através de um dos dois métodos previstos (isenção ou imputação)
    - **Método da isenção** - Os rendimentos serão considerados isentos, apenas incluídos para efeitos de determinação da taxa
    - **Método da imputação** – através do crédito de imposto

14 e 17 de Junho de 2011
AICEP
108

## O Crédito de Imposto – a prova

### Quando existe uma CDT

(Ofício-Circulado nº 20.022 de 19/05/2000)

#### Documentos admitidos:

- Nota de Liquidação
- Certidão emitida pelas AF do Estado da fonte
- Declaração emitida pela entidade pagadora dos rendimentos, confirmada pela AF do Estado da fonte
- Declaração de retenção na fonte com declaração/confirmação das Autoridades Fiscais de que se trata de pagamento definitivo do imposto



Estes documentos têm de ser originais ou fotocópias autenticadas

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

109

## O Crédito de Imposto – a prova

### Quando não existir uma CDT

- Torna-se necessário apresentar o documento comprovativo do imposto pago no estrangeiro (certidão) que permitirá aferir o valor inscrito na declaração de rendimento

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

110

## Os Pedidos de Reembolso

### Originados na aplicação de uma convenção

- **Em formulário apropriado (a partir de Agosto de 2003 existem para todas as situações – actualmente existem apenas 3 formulários)**
  - Modelo 22-RFI - Para dividendos de acções e juros de valores mobiliários representativos de dívida
  - Modelo 23-RFI - Para juros e royalties
  - Modelo 24-RFI - Para outros rendimentos

### Nota:

- Processo demorado e complexo embora com tendência a simplificar
- Após parecer positivo da DSRI tem que ser recolhido o parecer do Auditor do Estado na DG Orçamento
- Só após este parecer será solicitada a emissão do reembolso que é sempre à ordem do beneficiário efectivo dos rendimentos

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

111

## Os Pedidos de Reembolso

### Reembolso total ou parcial do imposto retido na fonte

- **As entidades beneficiárias de rendimentos que, reunindo as condições para beneficiarem de dispensa total ou parcial de retenção na fonte ao abrigo de CDT, não tenham efectuado a necessária prova no prazo legalmente estabelecido, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte**
  - **No prazo de dois anos, contados do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto**
  - **Mediante a apresentação de um formulário de modelo aprovado pelo Ministro das Finanças e, quando necessário, de outros elementos que permitam aferir a legitimidade do reembolso**

(n.º 7 do artigo 98.º do Código do IRC)

(IRS - n.º 7 do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro)

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

112



## Os Pedidos de Reembolso

### Reembolso total ou parcial do imposto retido na fonte - Prazo para efectuar o reembolso

- O reembolso do excesso do imposto retido na fonte deve ser efectuado no prazo de um ano contado da data da apresentação do pedido e dos elementos que constituem a prova da verificação dos pressupostos de que depende a concessão do benefício
- Em caso de incumprimento desse prazo, acrescem à quantia a reembolsar juros indemnizatórios calculados a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado (n.º 8 do artigo 98.º do Código do IRC)

14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

113



Contacto:  
Tel.: 218 812 674 / **918 342 151**  
E-mail: [jfneves@dgci.min-financas.pt](mailto:jfneves@dgci.min-financas.pt)  
ou: [jfneves01@gmail.com](mailto:jfneves01@gmail.com)



14 e 17 de Junho de 2011

AICEP

114