

Decisões recentes do TJUE em matéria de Retenções na Fonte

Temas de Direito Tributário
Centro de Estudos Judiciários
Lisboa, 20 de Janeiro de 2016

João Félix Pinto Nogueira, IBFD Academic

Sumário

- 1. Introdução**
- 2. Os acórdãos Miljoen, X e Société Générale (dividendos)**
- 3. O acórdão Brisal (juros)**
- 4. Comentário e conclusões**

Sumário

1. **Introdução**
2. **Os acórdãos Miljoen, X e Société Générale (dividendos)**
3. **O acórdão Brisal (juros)**
4. **Comentário e conclusões**

1. Introdução

► A retenção na fonte e o mercado interno

- ▶ Retenção na fonte como mecanismo estrutural dos sistemas tributários
- ▶ Retenção na fonte como mecanismo admissível, desde que aplicável de modo uniforme:
 - ▶ Sujeição a retenção
 - ▶ Resultado da retenção
- ▶ Retenção na fonte suscita diversas questões em cada um dos quatro momentos típicos do raciocínio do TJUE:
 - ▶ Esfera de proteção
 - ▶ Ingerência
 - ▶ Justificações
 - ▶ Proporcionalidade

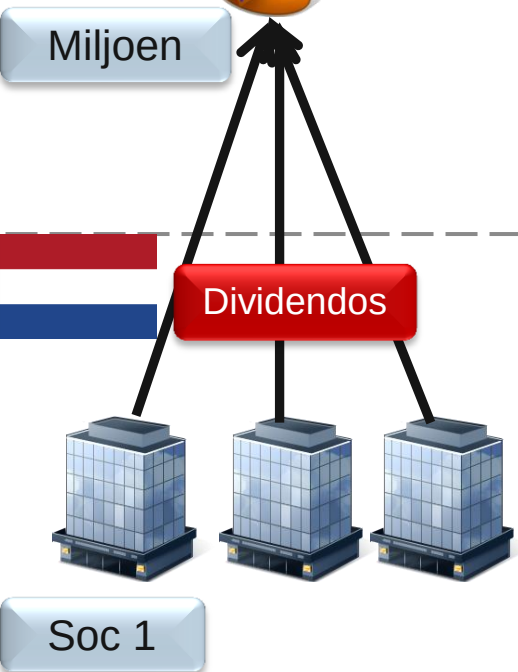
Sumário

1. Introdução
2. **Os acórdãos Miljoen, X e Société Générale (dividendos)**
3. O acórdão Brisal (juros)
4. Comentário
5. Conclusões

2. Os acórdãos Miljoen, X e Société Générale

- ▶ **Enquadramento normativo (sistema tributário holandês)**
 - ▶ Residentes são tributados pelo rendimento mundial.
 - ▶ Dividendos são alvo de retenção na fonte quando pagos:
 - ▶ Tanto no caso de rendimentos pagos a R como a NR.
 - ▶ A RF pode ser imputada ao montante pago como “box 3”.
- ▶ “Box 3” (para os rendimentos de “investimento” / “poupança”)
“imposto sobre a fortuna” mas enquadrado na tributação do rendimento
 - ▶ Inclui: juros, dividendos, mais valias.
 - ▶ Matéria coletável = $(\text{patr31.12}) - (\text{patr01.01}) - \text{dedução fixa (+/-20k)}$
 - ▶ Imposto = matéria * 4% (remuneração fictícia) * 30% (imposto).

2.1 Caso Miljoen (C-10/14)



Caso:

- Sr. Miljoen é residente na Bélgica;
- Tem ações em várias sociedades holandesas;
- Recebe dividendos, os quais são sujeitos a 15% de RF (RF final).

Comparação:

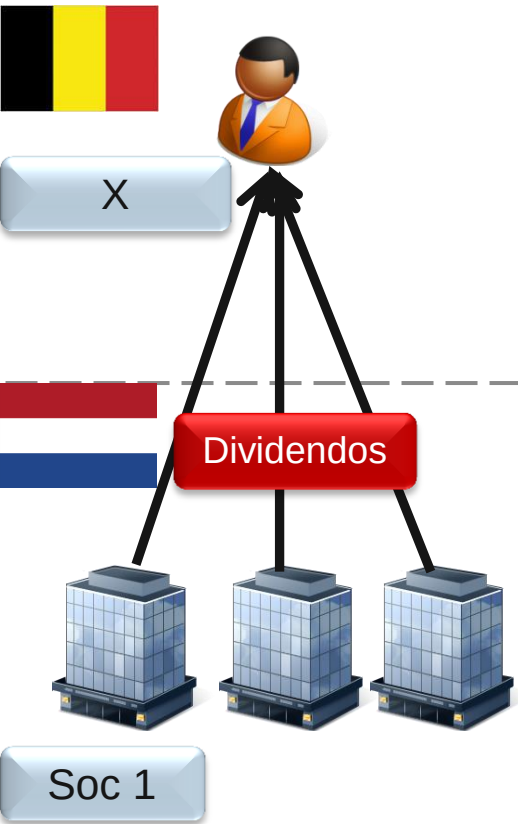
- Sr A residente na Holanda
- Ao receber dividendos seria sujeito a RF de 15%
- Poderia creditar este imposto ao imposto do “box 3”, beneficiando também da dedução fixa (+/-20k)

Questões:

- Há aqui discriminação?
- Como comparar o imposto nocional “box 3” com a retenção na fonte sobre os rendimentos do NR?

Par de
comparabilidade

2.2 Caso X (C-14/14)



Caso:

- Sr. X é residente na Bélgica;
- Tem ações em várias sociedades holandesas;
- Recebe dividendos, os quais são sujeitos a 15% de RF (RF final).

Adicionalmente:

- O Sr. X recebeu um crédito parcial de imposto na Bélgica (imposto creditado na base);
 - crédito da CDT vs crédito unilateral;
- =» neutralização de 25% do imposto pago na NL (25% era a taxa belga sobre o referido rendimento).

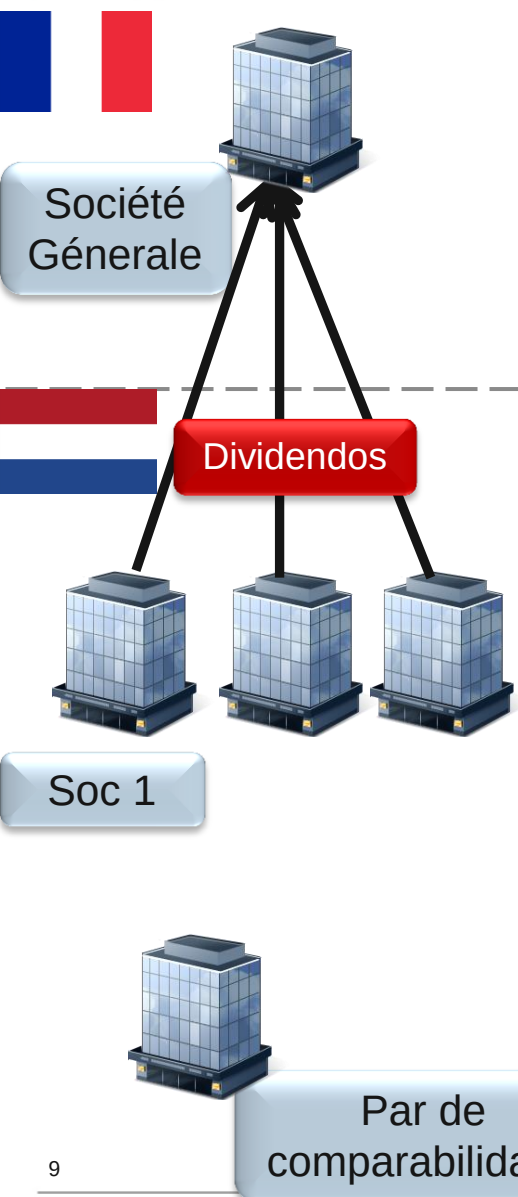
Questões:

- A neutralização parcial é suficiente?



Par de
comparabilidade

2.3 Société Générale (C-17/14)



Caso:

- A SG tem residência em França;
- Tem ações em várias sociedades holandesas;
- Recebe dividendos, os quais são sujeitos a 15% de RF (RF final);

Adicionalmente:

- Existe uma CDT entre FR e NL com 23-B (crédito);
- Nos anos 2000-07 neutralização do imp. NL;
- No ano 2008 tem prejuízos em FR pelo que não consegue deduzir o imposto que foi pago na NL.

Questão:

- Extensão a NR da possibilidade de deduzir os custos com o financiamento das participações sociais?
- Reporte para a frente deve ser tido em conta?

2.4 A posição do tribunal

► Comparabilidade

- ▶ Objectivo em causa: “eliminação da dupla tributação económica”.
- ▶ A RF deve ser considerada como um pré-pagamento do imposto sobre o rendimento (“*box 3*”) pelo que também deve ser tida na comparação da situação tributária dos R e NR.
- ▶ Limitação do campo de ação de “*Truck Center*”:
 - ▶ Retenção na fonte admissível enquanto método de cobrança.
 - ▶ No entanto, a tributação efetiva de R e NR deve ser idêntica (não pode existir uma desvantagem substantiva)

► Dedução específica

- ▶ A dedução (20k) é concedida sem ter em consideração nenhuma característica específica do sujeito passivo.
- ▶ Pelo que deve ser concedida a não residentes.

▶ 3. Despesas dedutíveis (caso de sociedades)

- ▶ Apenas as despesas *diretamente relacionadas* com o pagamento dos dividendos.
- ▶ Os gastos relacionados com o financiamento necessário à aquisição das ações não se enquadram nessa categoria.

▶ 4. Neutralização

- ▶ Admissível desde que a mesma conste de uma CDT.
- ▶ Desnecessidade de crédito total: basta crédito ordinário (se suficiente)
- ▶ Caso X: o crédito era unilateral (remissão para lei interna) e não suficiente.
- ▶ Caso SG:
 - ▶ De 2000 a 2007: neutralização
 - ▶ 2008: não há neutralização

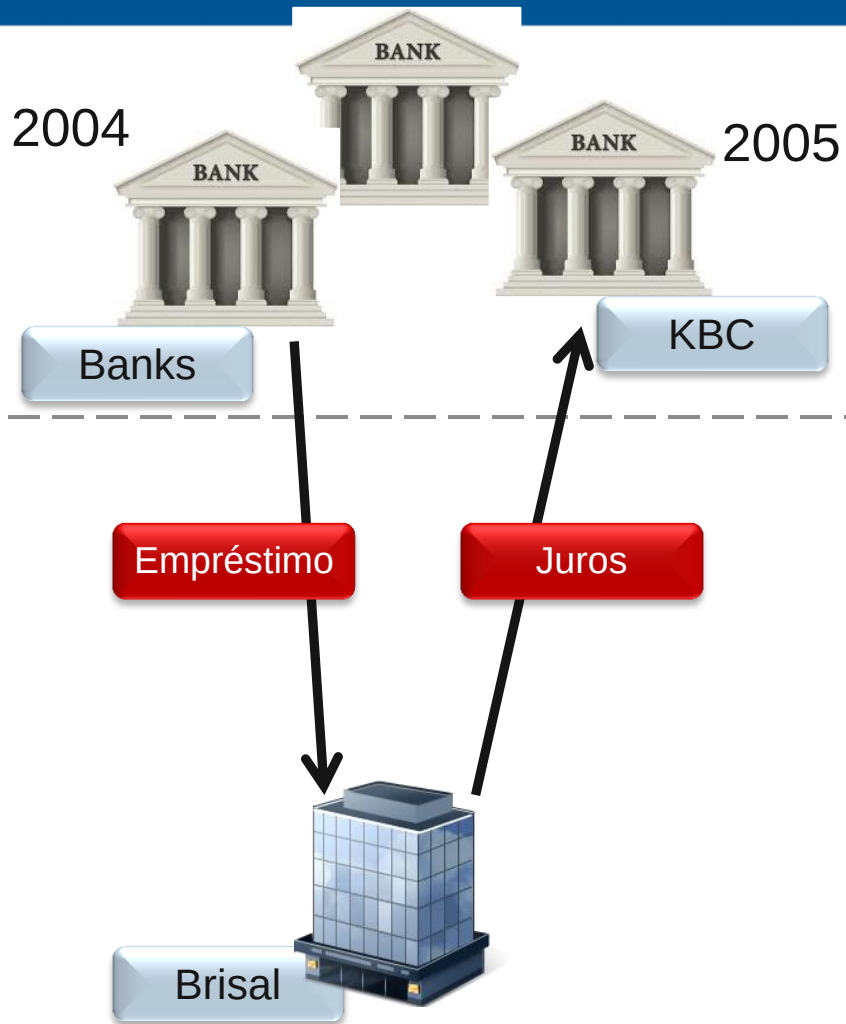
► 5. Conclusões

- Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio calcular os montantes a reembolsar, tendo em conta as orientações dadas pelo TJUE

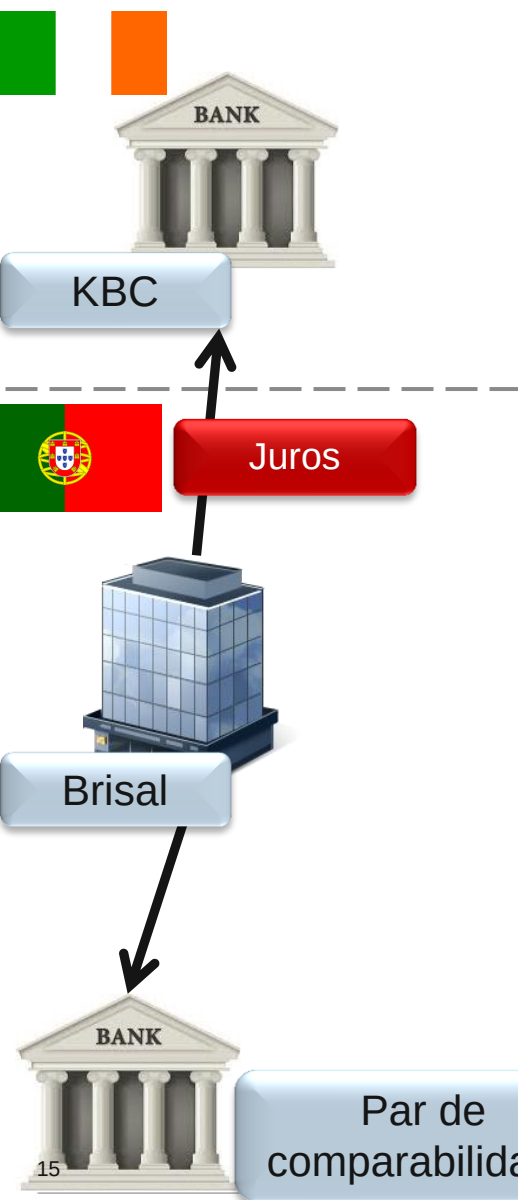
Sumário

1. Introdução
2. Os acórdãos Miljoen, X e Société Générale (dividendos)
3. **O acórdão Brisal (juros)**
4. Comentário
5. Conclusões

1. Fatos



1. Fatos



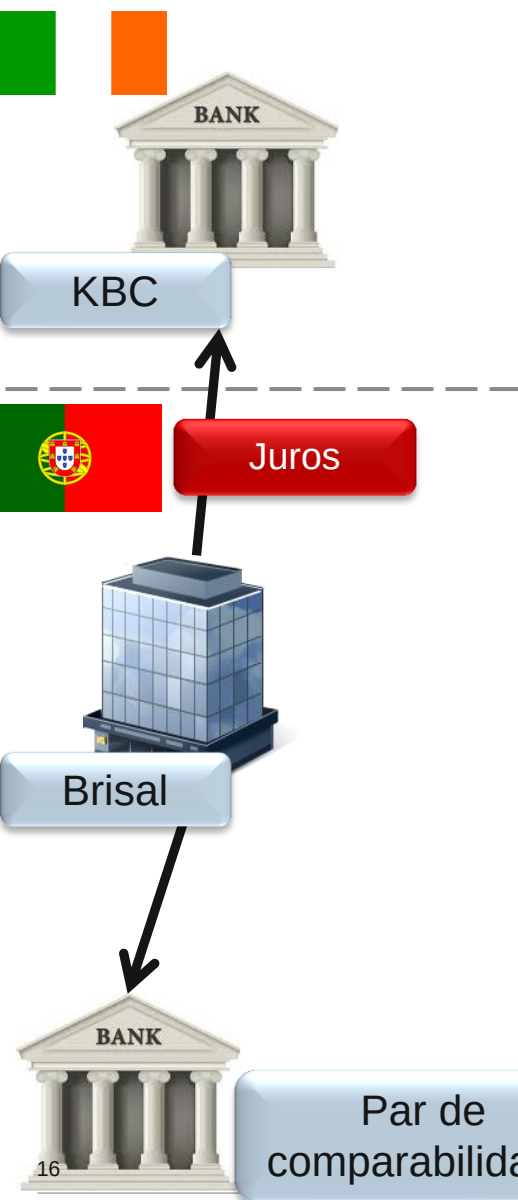
- **Brisal – Autoestradas do Litoral SA** é residente em PT; tem uma concessão com o governo português para construir auto-estradas;

Em 2004 obtém um empréstimo de um conjunto de bancos;

Em 2005, este conjunto de bancos passa a incluir **KBC Finance Ireland**

Entre 2005 e 2007 a **Brisal** pagou juros à **KBC**

Retenção na fonte final, dado que a KBC era não residente



Tratamento tributário de juros pagos a sociedades financeiras:

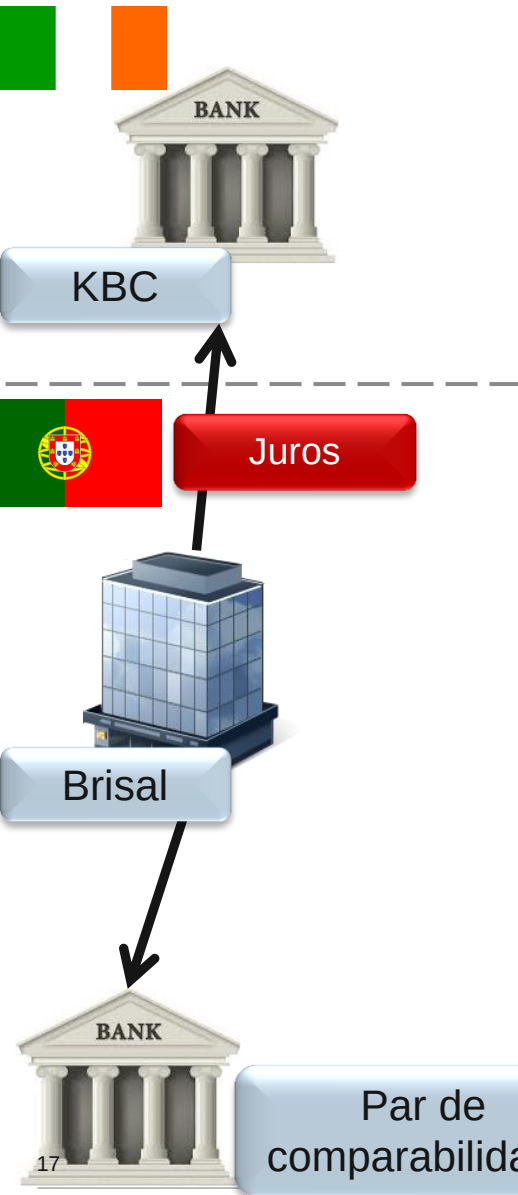
a) Não residentes

- Tributação do montante bruto
- Taxa: i) IRS: 20%; CDTs: 15% a **10%**

b) Residentes

- Tributação pelo montante líquido
- Taxa IRS de 25%

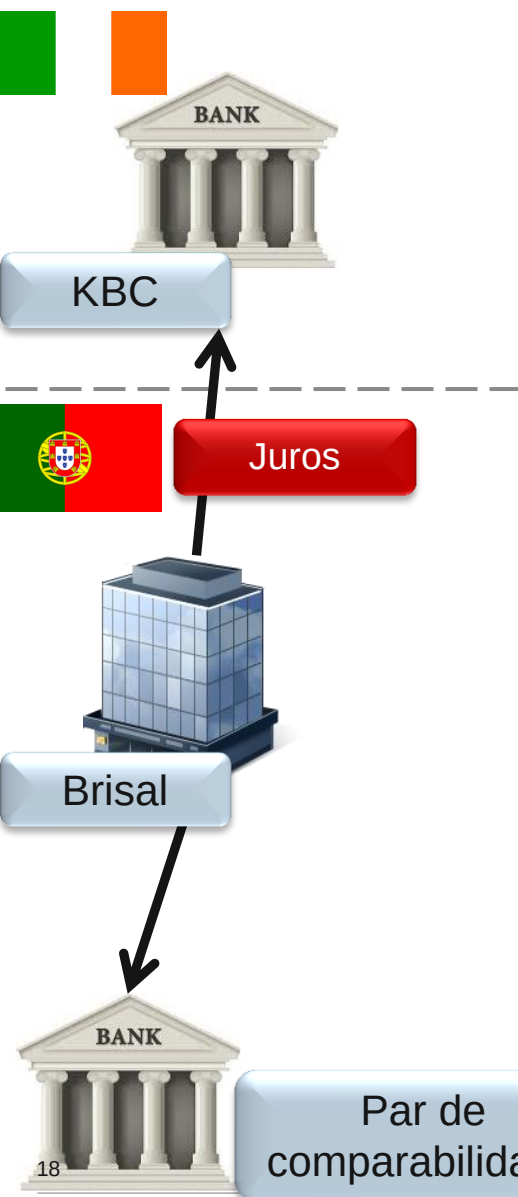
2. Procedimento e processo



Etapas:

- Reclamação graciosa
- Recurso TAF
- Recurso para o STA
 - Suspensão da instância e reenvio prejudicial para o STA
 - Questões prejudiciais:
 - 1 – Técnica: retenção na fonte?
 - 2 – Base: bruto vs líquido?
 - 3 – Se líquido: as despesas podem ser calculadas de modo indirecto (notional)?

2. Raciocínio do TJUE



1 – Esfera de proteção

Liberdade de prestação de serviços

2 – Ingerência

Discriminação (tanto na RF como na base)

3 - Justificações

- a) Retenção na fonte
 - Justificada e proporcional (necessidade de garantir a eficácia do sistema de cobrança)
- b) Determinação da matéria tributável
 - Justificações: exame de quatro causas:
 - i) compensação através de outras vantagens
 - ii) repartição equilibrada do poder de tributar
 - ii) luta contra a fraude e evasão fiscal
 - iii) eficácia do sistema de cobrança

4 – Proporcionalidade

3. Raciocínio do TJUE

▶ 3ª questão: que gastos são dedutíveis?

- ▶ Ideia de igualdade de tratamento: residentes e não residentes devem ter a oportunidade de deduzir as mesmas despesas.
 - ▶ Dedução de “despesas profissionais diretamente relacionadas com as receitas recebidas no EM onde a atividade é exercida”. Inclui:
 - i) despesas específicas (como “despesas de viagem, de alojamento, de aconselhamento jurídico ou fiscal”).
 - ii) *overheads* (“parte dos custos gerais da instituição financeira que pode ser considerada necessária à concessão de um empréstimo financeiro”).
- =» no cálculo destes *overheads*, só se podem ter em consideração os custos reais ou efetivos.
- =» custos teóricos (“*notional costs*”), p.e. remissão para as taxas LIBOR não devem ser admitidos (exceto se tal também fosse admissível para residentes).

3. Raciocínio do TJUE

► Remissão ao STA

- *“Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio ... [determinar] quais as despesas declaradas pela KBC e que podem ser consideradas despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade financeira em questão, nos termos da legislação nacional e, por outro lado, qual a parte das despesas gerais que pode ser considerada diretamente relacionada com essa atividade”*

3. Comentários

▶ **Admissibilidade de retenções na fonte**

- ▶ A retenção na fonte como método privativos para NR é aceite.
- ▶ O modo de determinar a matéria tributável deve ser idêntico.

▶ **Impacto direto da decisão: limitado**

- ▶ Poucos países têm RF de juros pagos a sociedades NR.

▶ **Impacto indirecto da decisão: considerável**

- ▶ Aplicável a qualquer sujeito passivo (não só instituições financeiras).
- ▶ Aplicável aos pagamentos de juros e royalties.
- ▶ Aplicável a pagamentos feitos a Estados terceiros? (liberdade de circulação de capitais).

▶ **Interacção com as convenções em matéria de dupla tributação**

- ▶ Aplicabilidade do Art. 11º CM OCDE [vide 11(2) e 7(4)].

3. Comentários

▶ Como deve o STA proceder?

- ▶ Determinação dos custos diretos

▶ Como deve o legislador proceder?

- ▶ RF do juro líquido (antecedida de prova dos custos pelo NR)?
- ▶ RF do juro bruto seguida de um procedimento de reembolso do excesso?
- ▶ RF do juro líquido “estimado” seguido de um procedimento de reembolso?

Sumário

1. Introdução
2. Os acórdãos Miljoen, X e Société Générale (dividendos)
3. O acórdão Brisal (juros)
4. **Comentário e conclusões**

4. Comentário e conclusões

▶ 1. Esfera de proteção

- ▶ Enquadramento em diferentes liberdades:
 - ▶ *Miljoen, X e SG*: liberdade de circulação de capitais
 - ▶ *Brisal*: liberdade de prestação de serviços
- ▶ Relevância:
 - ▶ Dimensão externa da liberdade de circulação de capitais
 - ▶ Necessidade de alargar as vantagens reservadas a situações internas / UE / AEEE a situações com estados terceiros, desde que exista possibilidade de troca efetiva de informações
 - ▶ Relevância da “*standstill clause*” do artigo 64º TFUE como limitação (31.12.1993)

4. Comentário e conclusões

► 2. Ingerência (discriminação / restrição)

- ▶ Dissonância cognitiva (restrição justificada como discriminação)
- ▶ Comparabilidade: objetivo da norma (cujo benefício é negado a NR)
- ▶ Regra de outro: exercício vs não exercício de uma liberdade fundamental
- ▶ Enfoque no resultado final, após a aplicação das regras tributárias
 - ▶ R e NR com a mesma tributação efetiva

4. Comentário e conclusões

▶ 3. Justificações

▶ 3.1 Necessidade de assegurar a eficácia da cobrança

- ▶ Limitação do campo de atuação de “*Truck Center*”; a RF pode ser usada como método exclusivamente aplicável a NR

Justifica-se pela “necessidade de assegurar a eficácia da cobrança”

- ▶ No entanto, a tributação de R e NR deve ser substancialmente idêntica

O resultado da tributação de NR (RF + ?) deve ser idêntico ao resultado da tributação de R em idênticas circunstâncias

4. Comentário e conclusões

▶ 3. Justificações

▶ 3.2 Neutralização

- ▶ Desnecessidade de crédito total => basta o parcial
- ▶ Diferença entre exame de normas e de pedidos de reembolsos
 - ▶ Não permite a neutralização em todos os casos? Incompatível
 - ▶ Pedido de reembolso => Qual o montante da discriminação?

▶ 4. Técnica legislativa: regime de opcionalidade

- ▶ Necessidade de dar ao contribuinte a opção entre:
 - ▶ RF como NR e tributação da matéria bruta e
 - ▶ RF e a tributação do rendimento líquido (prejuízos + deduções)
- ▶ Necessidade de ter em conta os custos de cumprimento

4. Comentário e conclusões

► Despacho *Jean Jacob*, 26.11.2017, C-345/16

- ▶ Reenvio do tribunal de 1^a instância de Liège (Bélgica) de 9.6.2016
- ▶ Art. 53º, n.º 2 e 94º do Regulamento do TJUE
 - ▶ Exposição sumária do objeto do litígio
 - ▶ Conteúdo das disposições aplicáveis ao caso
 - ▶ Razões que conduzem o juiz nacional a ter dúvidas sobre a interpretação ou validade das disposições de direito da União
- ▶ No presente caso: i) não indica a origem da pensão; ii) não indica quais as diferenças da tributação de pensões LUX e BL;

“En raison de ces lacunes, la décision de renvoi ne permet donc pas à la Cour de fournir une réponse utile à la juridiction de renvoi afin de trancher le litige au principal ni ne donne aux gouvernement des États membres ainsi qu’aux autres parties intéressées la possibilité de présenter des observations conformément à l’article 23 du statut”

► Pedido de reenvio é “*manifestement irrecevable*”

▶ Com o IBFD Academic

- ▶ Website: www.ibfd.org/academic
- ▶ Newsletters: <http://www.ibfd.org/IBFD-Products/IBFD-Newsletters>
- ▶ Catálogo da biblioteca: <http://www.ibfd.org/Library/IBFD-Library-Web-Catalogue>
- ▶ Linhas de investigação: <http://www.ibfd.org/Academic/Academic-Research>
- ▶ Atividades: <http://www.ibfd.org/Academic/Academic-Activities>
- ▶ Prémio IBFD de fiscalidade internacional: <http://www.ibfd.org/Academic/IBFD-Frans-Vanistendael-Award-International-Tax-Law>
- ▶ Mestrado Avançado em Direito Fiscal Internacional:
<http://www.ibfd.org/Academic/Advanced-Masters-International-Tax-Law-LLM>



<https://www.linkedin.com/groups/2930148>



https://twitter.com/ibfd_on_tax

Seguimos em contacto

► Comigo

 <http://www.ibfd.org/IBFD-Profiles/Jo-o-F-lix-Pinto-Nogueira>

 <https://www.linkedin.com/in/joaofelixpintonogueira>

 <https://twitter.com/jfnogueira>

 <https://www.facebook.com/joaofelixpintonogueira>

 joaofelixpintonogueira@gmail.com

 j.nogueira@ibfd.org

Muito obrigado!