

# INFORMAÇÃO FISCAL TAX BULLETIN

40 Anos

PLMJ

AMPEREIRA, SÁRAGGA LEAL, OLIVEIRA MARTINS, JÚDICE E ASSOCIADOS  
SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL

## DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E CERTIFICADOS DE RESIDÊNCIA FISCAL (ALTERAÇÕES RECENTES)

## INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION AND CERTIFICATES OF TAX RESIDENCE (RECENT AMENDMENTS)

1. A Lei do Orçamento de Estado para 2008, n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro de 2007, introduziu alterações aos formalismos associados à prova dos requisitos de que depende a dispensa, total ou parcial, da retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades residentes ou não residentes, quer sejam tributáveis em sede de IRS ou de IRC. Trataremos aqui, em especial, pela relevância que reveste no quadro internacional, das alterações que afectam as retenções na fonte sobre pagamentos de rendimentos a não residentes tributáveis em sede de IRC, que, aliás, não diferem das consagradas, paralelamente, para outras situações de retenção na fonte.

2. As alterações efectuadas ao artigo (90.º-A do Código do IRC) visaram simplificar os procedimentos em caso de aplicação de Convenções para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, de outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português, ou de legislação interna, que limitem ou excluam os direitos de tributação do Estado Português, através da técnica da retenção na fonte, por referência a rendimentos auferidos por entidades não residentes em Portugal. E a primeira alteração que importa assinalar consistiu no alargamento do prazo concedido para fazer prova dos requisitos necessários para a dispensa ou limitação da retenção na fonte, perante a entidade responsável por proceder à entrega da retenção na fonte, o qual, anteriormente, terminava no momento em que esta deveria ser efectuada, enquanto, nos termos da nova redacção, finda, agora, no momento em que terminaria o prazo para a entrega do imposto que seria devido caso não se verificassem os requisitos para a limitação ou exclusão de tributação em Portugal, isto é, no dia 20 do mês seguinte ao mês em que se teria constituído a obrigação de proceder à retenção na fonte se não se verificasse a limitação ou exclusão de tributação em Portugal.

3. Mas a alteração, porventura, mais importante ocorreu no âmbito das consequências da não obtenção da prova dos requisitos de que depende a exclusão ou limitação da retenção na fonte, dentro do novo prazo legalmente fixado para o efeito. Ao contrário do que sucedia com a solução anterior – aliás, de duvidosa constitucionalidade, e que os Tribunais tinham, por essa razão, dificuldade em acompanhar –, com a nova solução legal, a entidade obrigada a reter na fonte não fica automaticamente, responsável pelo imposto que eventualmente não tenha retido na fonte, caso não disponha, dentro do prazo legalmente fixado, dos meios de prova dos requisitos de que depende a limitação ou exclusão da retenção na fonte. Torna-se agora possível, à entidade obrigada a reter imposto na fonte, comprovar, depois do termo do prazo legalmente fixado, que se verificavam os requisitos para a dispensa ou exclusão de retenção na fonte, furtando-se, com isso, à responsabilidade

1. The State Budget Law 2008 (Law 67-A/2007, of 31 December 2007) introduced amendments to the procedures for proving compliance with legal requirements for full or partial waiver of personal or corporate income tax on income received by resident or non-resident entities. In this article, we will take a closer look at the amendments which affect withholding taxes on income paid to non-residents who are liable to corporation tax (IRC), owing to the importance on these amendments on the international stage. The amendments themselves are not terribly different from parallel amendments introduced in respect of other withholding tax situations. The aim of the amendments made to Article 90-A of the IRC Code was to simplify the procedures involved in applying double taxation conventions on earnings or other international legal agreements which bind the Portuguese State, or internal legislation which diminish or set aside the taxation rights of the Portuguese State, by means of the withholding tax mechanism, in respect of income earned by non-resident entities in Portugal.

2. The first amendment worthy of particular note deals with the extension of the time limit for the entity which is responsible for passing on the tax deducted to present proof of compliance with the requirements for dispensing with or reducing the withholding tax. This time limit used to expire at the time the tax should have been paid but, under the new wording, it will expire on the due date for payment of any tax which would be owed if the requirements for waiving or reducing taxation in Portugal were not fulfilled, in other words, on the twentieth day of the month after the date on which the obligation to withhold the tax would have arisen if there was no limitation on or waiver of the taxation in Portugal.

3. However, the most significant amendment concerns the consequences of not obtaining proof of compliance with the requirements upon which the exclusion or limitation of the deductions at source depend, within the prescribed new time limit. Unlike the previous measure – the constitutionality of which was somewhat dubious and which the courts consequently had some difficulty in accompanying – the new measure means that the entity obliged to withhold the tax at source is not automatically responsible for any failure to do so if it is unable to provide proof of compliance with the requirements on which the limitation or waiver of the tax depend within the legally prescribed limits. Any such entity may now provide proof that it has complied with the requirements for limiting or waiving the withholding tax even after the legally prescribed period has elapsed, thereby evading liability in respect of any failure to do so.

decorrente de eventual omissão de retenção na fonte que lhe seja imputável.

4. É de assinalar que a solução ora consagrada pelo legislador, desde 1 de Janeiro de 2008, se aplica a situações anteriores à data da sua entrada em vigor – retroactivamente, portanto –, salvo se tiver sido paga a liquidação de imposto sem que haja reclamação, recurso hierárquico ou impugnação pendentes. Para o efeito, será natural que os interessados apresentem requerimentos adicionais nos processos pendentes, com vista a chamar a atenção da Administração tributária para as novas regras legais, que obrigam a, com respeito a situações pendentes de resolução, levar em linha de conta a certificação de residência fiscal efectuada, mesmo quando obtida, após o prazo indicado na lei para o efeito.

Como contrapartida do aligeiramento das consequências pela omissão de retenção na fonte, para a entidade obrigada a reter na fonte, nas situações em que só posteriormente ao prazo legalmente fixado está na posse da prova dos requisitos de exclusão ou de limitação de retenção na fonte, foi criada uma nova infracção tributária. Dispõe, agora, o Regime Geral das Infracções Tributárias, com as alterações introduzidas pela referida Lei do Orçamento do Estado para 2008, que o atraso na apresentação da prova da verificação dos pressupostos legais para a dispensa total ou parcial de retenção na fonte está sujeito a uma coima, entre €250 (€500), no caso de se tratar de uma pessoa colectiva) e €2.500 (€5000 no caso de se tratar de uma pessoa colectiva).

5. As novas soluções traduzem o entendimento da nossa jurisprudência sobre este assunto, em matéria de Convenções para eliminar a Dupla Tributação: do valor hierárquico superior destas convenções decorre que a sua aplicação não pode ser afastada com base em exigências adicionais criadas por legislação ordinária interna, de que era exemplo a fixação de um prazo peremptório para a apresentação das provas da sua aplicabilidade. O incumprimento deste prazo poderia, sim, ainda, na esteira dessa nossa jurisprudência, constituir uma infracção tributária, sujeita a coima, mas não poderia afastar a aplicação de uma Convenção, comprovados que fossem os pressupostos legais de que depende a sua aplicação. É de notar, ainda, que no essencial, as novas soluções legais correspondem, aliás, ao entendimento constante do Despacho n.º 586/2001, de 28, de Dezembro, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, cuja doutrina infelizmente vigorou pouco tempo, tendo sido apressadamente revogado pelo Ofício-Circular n.º 20076, de 31 de Outubro de 2002, do Director de Serviços dos Benefícios Fiscais.

6. Outra alteração introduzida, que julgamos dever ser assinalada, reporta-se ao prazo para o pedido de reembolso (total ou parcial) do imposto que tenha sido retido na fonte, sempre que as entidades beneficiárias dos rendimentos não tenham feito prova da residência nos prazos e condições estabelecidos, o qual passa a ser de dois anos, contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, e já não da verificação do facto gerador do mesmo.

7. A Lei do Orçamento do Estado para 2008 alterou, ainda, o citado artigo 90.º-A do Código do IRC, no sentido de dispensar de renovação periódica da prova de residência, sempre que a

4. It must be pointed out that the measure enacted by the legislative assembly, which has been in force since 1 January 2008, applies to situations that precede its entry into force, in other words, it has retroactive effect, unless the assessed tax has been paid and there are no pending administrative complaints or appeals or legal proceedings. Interested parties will of course be filing additional applications in pending cases with a view to drawing the attention of the tax authorities to the new legal provisions which require that a certificate of tax residence be taken into account, even when such a certificate is only obtained after the time limit prescribed by law for this purpose has expired.

5. As a counterbalance to relieving the consequences for entities omitting to withhold tax when they are obliged to do so, in situations where they are only able to obtain proof of compliance with the requirements of waiver or limitation on deductions at source after the legally prescribed time limit has expired, a new tax infringement has been created. The General Taxation Infringements Law, as amended by the 2008 State Budget Law, now provides that any delay in filing proof of compliance with the legally prescribed requirements for total or partial waiver of the withholding tax is punishable by a fine of between 250 (€500 in the case of a company or business) and €2.500 (€5000 – in the case of a company or business).

6. These new measures implement the view that the courts have been taking in relation to the application of double tax conventions: the higher legal status of these conventions means that they cannot be set aside because of additional requirements created by ordinary internal legislation, such as setting a time limit for filing proof to substantiate the application of these conventions. According to this jurisprudence too, a failure to comply with the prescribed time limit may constitute a tax infringement punishable by a fine, but cannot set aside the application of a convention once compliance with the legal requirements on which its application depends has been proved. It is also worth noting that the essence of the new legal measures echoes the approach taken in Order 586/2001 of 28 December, issued by the Secretary of State for Tax Affairs, which unfortunately remained in force for only a short time, having been quickly revoked by Official Circular 20076, of 31 October 2002, issued by the Director of the Tax Benefits Department.

7. Another amendment we believe to be worth mentioning here concerns the time limit for applying for a total or partial refund of the tax withheld when the beneficiaries of the earnings have not provided proof of residence within the established time limits and in accordance with the set conditions. This limit has now been changed to two years, which run from the end of the year in which the chargeable event took place and not from the time of the chargeable event itself.

8. The 2008 State Budget Law also amended above-mentioned article 90-A of the IRC Code with a view to waiving the requirement for periodic renovation of proof of residence, whenever the beneficiary of the income is a central bank or a governmental agency, domiciled in a country with which Portugal has a convention for the avoidance of double taxation. In the event that any changes are made to the requirements on which the total or partial waiver of withholding tax depends, the beneficiary of the income must immediately inform the payer or debtor of the changes.

9. Finally, along with these legislative amendments, it should be pointed out that the new forms for providing proof of compliance with the requirements for applying double taxation conventions

entidade beneficiária dos rendimentos seja um banco central ou uma agência de natureza governamental domiciliada em país com o qual Portugal tenha celebrado Convenção para evitar a dupla tributação internacional, sendo que, na eventualidade de se verificar alteração dos pressupostos de que depende a dispensa total ou parcial de retenção na fonte, a entidade beneficiária dos rendimentos deve, de imediato, informar a entidade devedora ou pagadora, das alterações verificadas.

8. Finalmente, e em conjugação com estas alterações legislativas, importa igualmente indicar que entraram em vigor em 1 de Janeiro de 2008, através do Despacho n.º 30359/2007, de 29 de Dezembro, publicado em 31 de Dezembro de 2007, os novos modelos de formulários para efeitos de comprovação dos pressupostos de aplicação das Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional, com o intuito de simplificar os constrangimentos burocráticos e de reduzir o número de formulários em vigor, que passaram de doze para quatro. Assim, os anteriores modelos 7-RFI a 12-RFI, necessários para a dispensa, total ou parcial, de retenção na fonte do imposto que seria devido, foram substituídos por um único modelo - modelo 21-RFI -, aplicável a qualquer tipo de rendimentos. Por seu turno, para proceder ao pedido de reembolso do imposto retido na fonte, deverá, doravante, ser utilizado o formulário (i) Modelo 22-RFI, no que respeita a rendimentos de dividendos de acções e juros de valores mobiliários representativos de dívida (em substituição dos Modelos 13-RFI e 14-RFI), (ii) Modelo 23-RFI, tratando-se de royalties, dividendos e juros de rendimentos que não os anteriormente mencionados (anteriores Modelos 15-RFI e 16-RFI), e (iii) Modelo 24-RFI, sempre que estejam em causa outros rendimentos (em substituição dos Modelos 17-RFI e 18-RFI).

Lisboa, 29 de Janeiro

were introduced on 1 January 2008, by virtue of Order 30359/2007 of 29 December, with a view to simplifying bureaucratic impediments and to reducing the number of forms in use from twelve to four. As a result, tax forms 7-RFI to 12-RFI, which were necessary for full or partial waiver of the withholding tax that would otherwise be deductible, have been replaced by one single form – Form 21-RFI – which can be used for any type of income. In order to file an application for a refund of withholding tax when it concerns share dividend earnings and interest on debt instruments, Form 22-RFI should be used (replacing forms 13-RFI and 14-RFI), Form 23-RFI should be used for royalties, dividends and interest on earnings not mentioned above (formerly 15-RFI e 16-RFI) and Form 24-RFI in the case of any other income (replacing 17-RFI and 18-RFI).

Lisbon, 29 January 2008

“Sociedade de Advogados Portuguesa do Ano” - IFLR Awards 2006 & Who’s Who Legal Awards 2006

“Portuguese Law Firm of the Year”

“Melhor Departamento Fiscal do Ano” - International Tax Review - Tax Awards 2006

“Best Portuguese Tax Firm

Prémio Mind Leaders Awards™ – Human Resources Suppliers - 2007  
Award Mind Leaders Awards™

A presente Informação Fiscal destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta, não devendo servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação Fiscal não pode ser reproduzida, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre o assunto contacte Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira, Sócio de Capital e Responsável pela Área de Prática de Direito Fiscal em PLMJ - e.mail: rff@plmj.pt, tel: (351) 213 197 358; fax: (351) 213 197 514.

This Information Bulletin is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information Bulletin may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira, Equity Partner and Joint Head of the Tax Department at PLMJ - e.mail: rff@plmj.pt, tel: (351) 213 197 358; fax: (351) 213 197 514.

#### Lisboa

Avenida da Liberdade n.º 224  
1250-148 Lisboa

Tel: (351) 21 319 73 00

Fax: (351) 21 319 74 00

email: plmj@plmj.com

#### Porto

Avenida da Boavista n.º 2121, 4.º- 407  
4100-137 Porto

Tel: (351) 22 607 47 00

Fax: (351) 22 607 47 50

#### Faro

Rua Pinheiro Chagas, 16, 2.º Dto. (à Pç. da Liberdade)  
8000 - 406 Faro

Tel: (351) 289 80 41 37

Fax: (351) 289 80 35 88

#### Coimbra

Rua João Machado n.º 100  
Edifício Coimbra, 5.º Andar, Salas 505, 506 e 507  
3000-226 Coimbra

Tel: (351) 239 85 19 50

Fax: (351) 239 82 53 66

Escritórios em Angola, Brasil e Macau (em parceria com Firms locais)

Offices in Angola, Brazil and Macao (in joint venture with local Firms)