

Princípio da vedação à bitributação (*non bis in idem*): novas fronteiras

(Texto publicado in *Princípios Constitucionais Tributários (Saraiva Filho, et al, Coord.) Belo Horizonte, Editora Fórum Ltda., 2021*)

João Sérgio Ribeiro*

Andreia Barbosa**

Introdução

O fenómeno da bitributação ocorre frequentemente quando, no âmbito de uma qualquer operação, um determinado sujeito passivo é tributado duplamente, contrariando a máxima *non bis in idem*. Tradicionalmente, a bitributação, pelos efeitos indesejáveis que dela decorrem, é combatida quer a nível interno, de modo unilateral, quer no domínio de tratados fiscais, sugestivamente designados, precisamente, como tratados para eliminar a dupla tributação.

A necessidade de vedar a bitributação foi de tal modo assumida como prioridade, pelos efeitos nefastos que dela decorrem, que se erigiu num verdadeiro princípio de Direito Tributário.

A nível dos tratados fiscais internacionais o princípio efetiva-se essencialmente no contexto da tributação da renda e a propósito das situações em que a bitributação é jurídica.

Não obstante o maior relevo que é dado à bitributação jurídica, também a bitributação económica tem sido combatida, quer no domínio interno quer, com especial intensidade, no domínio do Direito Fiscal da União Europeia onde, no contexto da tributação dos dividendos, existe uma diretiva que tem precisamente em vista a sua vedação.

Na primeira parte deste capítulo, faremos uma revisão da questão da bitributação jurídica e da económica, com especial enfoque na bitributação da renda, dando nota dos métodos disponíveis para a sua vedação.

* Professor de Direito Tributário da Escola de Direito da Universidade do Minho. Doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa; Mestre em Direito pela *London School of Economics and Political Science*, da Universidade de Londres e Licenciado em Direito pela Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

** Assistente convidada na Escola de Direito da Universidade do Minho. Doutoranda em Ciências Jurídicas Públicas, Mestre em Direito Tributário e Fiscal e Licenciada em Direito pela Escola de Direito da Universidade do Minho.

Na segunda parte, cuidaremos das novas fronteiras do princípio que, segundo nos parece, tem um potencial pouco explorado no domínio da tributação indireta onde, frequentemente, num aparente contexto de diferenciação do recorte dos tributos, ocorrem situações de flagrante bitributação. Isto é, a mesma base ou até o mesmo sujeito acabam, em termos de substância (até pela repercussão legal que decorre da dinâmica dos próprios tributos), por ser duplamente tributados em condições muito semelhantes àquelas que consideramos no âmbito da dupla tributação jurídica e económica. Reportar-nos-emos, nesse contexto, à ausência, a nível interno, de normas de combate à bitributação, como as que consideramos a propósito da tradicional dupla tributação jurídica e económica, e à necessidade de recorrer ao princípio da vedação da bitributação, como aliás já foi feito no plano da União Europeia, para limitar esta forma mais subtil, mas não menos perniciosa, de bitributação no domínio da tributação indireta.

1. A bitributação jurídica e económica da renda

A bitributação no domínio da tributação do rendimento pode ser de dois tipos: jurídica e económica. Tanto uma como outra constituem um obstáculo, na medida em que implicam que a mesma base de imposto e, eventualmente, o mesmo sujeito sejam tributados duas ou mais vezes, com notórias desvantagens para as atividades dos sujeitos passivos envolvidos. Os problemas decorrentes da bitributação são tradicionalmente combatidos no domínio da tributação do rendimento, por serem aí mais visíveis e por, conseqüentemente, muitas vezes as disposições legais que disciplinam os vários impostos cuidarem elas mesmas de obviar a esse fenómeno.

Tanto na bitributação económica como na jurídica uma determinada situação concreta da vida, por quadrar com circunstâncias hipoteticamente previstas na norma tributária, de pelo menos dois sistemas, origina a bitributação. Isto é a mesma situação fáctica leva a que surjam pelo menos dois factos geradores. A correspondência entre os vários elementos que constituem o facto gerador é maior na bitributação jurídica do que na económica.

Ocorre dupla tributação económica, nos dois, ou mais, ordenamentos jurídicos que tributam uma determinada situação quando surgem factos geradores que coincidem relativamente a alguns dos seus elementos; excetuando-se o elemento subjetivo, dado que o sujeito passivo é distinto e, eventualmente, o elemento de conexão espacial entre cada um dos ordenamentos e a situação fáctica. Na dupla tributação jurídica a coincidência

entre os elementos que constituem os distintos factos geradores nos dois ou mais ordenamentos é quase total, distinguindo-se, possivelmente, a conexão, embora até aí possa haver correspondência se estivermos, por exemplo, perante uma situação de dupla residência ou dupla fonte.

De uma forma muito simples pode sustentar-se que existe uma dupla tributação jurídica quando o mesmo sujeito passivo é tributado no âmbito de impostos comparáveis, pelo mesmo elemento material ou situação de facto, em períodos idênticos. Esta forma de dupla tributação jurídica distingue-se da dupla tributação económica onde somente é tributado o mesmo elemento ou situação de facto.

A bitributação jurídica, apesar de poder ocorrer no plano interno, especialmente quando estamos em presença de sistemas jurídicos onde a soberania fiscal está repartida por vários níveis de poder, com destaque para as federações, ocorre sobretudo no plano internacional, sendo nesse contexto que os mecanismos para a combater são essencialmente pensados. Destacamos a esse nível as convenções para eliminar a dupla tributação, em especial a convenção modelo da OCDE (CMOCDE) que nas versões de 1963 e de 1977, fazia uma referência expressa à eliminação da bitributação, que de facto, num momento inicial, era o objetivo principal dessa convenção e dos tratados que com base nela eram celebrados. Paulatinamente foram sendo reconhecidos outros objetivos a esses tratados fiscais, pelo que, desde de 1977 que a referência ao combate à bitributação não figura na designação da CMOCDE. A circunstância de a referência à eliminação da bitributação não figurar na designação oficial da convenção não põe em causa o facto de esse ser um dos objetivos principais. O que se passa é que esse objetivo tem de ser agora harmonizado com outros, designadamente a não promoção da dupla não tributação. As evoluções mais recentes a nível do plano de ação BEPS, concretamente da segunda parte da ação 6, que naturalmente se refletiu também na ação 15 vieram, de certo modo, tornar mais preciso o alcance do princípio da vedação da bitributação, afastando do âmbito do princípio aquelas situações em que o combate à bitributação se traduza numa situação de dupla não tributação. Já anteriormente, em diferentes versões da CMOCDE, era feita referência à necessidade de combater a evasão fiscal, contudo, com a versão de 2017 da CMOCDE e o *instrumento multilateral*¹ vem-se assumir que o objetivo das convenções

¹ Este importante instrumento foi adotado em novembro de 2016 e disponibilizado para assinatura em 7 de junho de 2017, tendo sido assinado por 76 Estados. Este instrumento está pensado para ser aplicado juntamente com as convenções existentes, atualizando-as. Traduz-se numa grande vantagem, se comparado com a alternativa, dificilmente exequível, de renegociar bilateralmente cada uma das mais de 3000 convenções existentes, que levaria anos e pecaria pela falta de homogeneidade.

é igualmente não gerar a dupla não tributação. Ora, isso ajuda a delimitar o princípio da vedação da bitributação, na medida em que este não pode implicar a dupla não tributação, deixando de ter validade sempre que da sua aplicação resulte a dupla não tributação. A bitributação económica, por seu lado, não obstante surgir tanto no plano interno como no internacional, fica, normalmente fora do âmbito de aplicação das convenções² para eliminar a dupla tributação, sendo sobretudo abordada ao nível do direito interno.

2. Métodos para eliminar a bitributação jurídica

Existem vários métodos para eliminar a bitributação jurídica, podendo ser consagrados de modo unilateral, a nível da legislação interna, ou no âmbito de tratados fiscais. Os métodos mais frequentes são os da imputação ou crédito de imposto e o da isenção. O que se justifica, provavelmente, por serem métodos que permitem eliminar totalmente a dupla tributação. Menos frequentemente é adotado o método da dedução que permite apenas eliminar parcialmente a dupla tributação. Por norma, a aplicação dos vários métodos fica a cargo do Estado da residência.

2.1. Método da isenção

De acordo com este método o sujeito passivo é apenas tributado no Estado da residência pelos rendimentos de fonte nacional. Podemos, todavia, distinguir duas variantes deste método: a isenção integral e a isenção com progressividade. No primeiro caso, o rendimento não é tomado em consideração, seja para que efeito for³. No segundo caso, apesar de o rendimento não ser tributado, é tomado em consideração juntamente com o rendimento de produção interna para efeito de determinar a taxa progressiva aplicável ao rendimento de fonte interna que será, devido à aplicação deste método, mais elevada. Este tipo de isenção visa evitar discriminar os sujeitos passivos que tenham unicamente rendimentos de fonte interna.

² Cfr. Blazej Kuzniacki, *The Need to Avoid Economic Double Taxation Triggered by CFC Rules under Tax Treaties, and the Way to Achieve It*, INTERTAX, Vol. 43, Issue 12, Kluwer, 2015, p. 759, e Michael Lang, *The Application of the OECD Model Tax Convention on Partnerships; A critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Kluwer, 2000 p. 29.

³ Não cumprindo, neste caso, com a neutralidade relativamente à exportação de capital.

Este método, nas suas duas variantes, é o mais eficiente em termos administrativos⁴ e o mais favorável para países em desenvolvimento, sendo, por isso, adotado por Estados com posições mais altruístas.

Importa salientar que num contexto onde a dupla não tributação serve de limite ao princípio da dupla tributação, prevê-se, cada vez mais, no âmbito de tratados fiscais, através das designadas *switch-over clauses*, que sempre que a aplicação do método da isenção implicar uma dupla não tributação, o método da isenção deve ser substituído pelo do crédito de imposto⁵.

2.2. Método da imputação ou do crédito de imposto

O método da imputação permite ao Estado da residência tributar o rendimento de base mundial antes de eliminar a dupla tributação, acautelando assim a neutralidade relativamente à exportação de capital ou investimento.

Tal como no método anterior também no método da imputação existem duas variantes principais: a da imputação integral e a da imputação ordinária.

Na imputação integral, o Estado da residência deduz o montante total do imposto efetivamente pago no país da fonte, isto é, concede ao sujeito passivo duplamente tributado um crédito integral.

Na imputação ordinária, é fixado um limite máximo para a dedução que corresponde à fração do imposto no Estado da residência referente aos rendimentos provenientes do país da fonte⁶. Esta modalidade tem como justificação o facto de não ser racional que o Estado da residência conceda um crédito superior ao imposto que o rendimento de fonte estrangeira aí gera. O Estado da residência consegue, deste modo, ao conceder um crédito ordinário, eliminar a dupla tributação sem abdicar de receita. Importa denotar que o limite do crédito ordinário é apenas relevante quando a taxa do Estado da residência é inferior à do Estado da fonte. Pois, quando aquela é igual ou maior do que a do Estado da fonte, não há diferenças entre o método da imputação integral e o da imputação ordinária. Nas variantes descritas é tomado como base o imposto

⁴ Cfr. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, 2.^a edição, IBFD, 2014, p. 27.

⁵ O artigo 23.º-A, n.º 4 da CMOCDE, adicionado em 2000, tem um efeito semelhante às aludidas *switch-over clauses*.

⁶ Este limite máximo pode ser aplicado em função: dos rendimentos obtidos no estrangeiro de forma integrada (*overall limitation*); do rendimento obtido num só país (*per-country limitation*); ou de uma categoria de rendimento (*per-item limitation*). Cfr. Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2.^a edição, Linde / IBFD, 2013, págs. 140-141.

efetivamente pago no estrangeiro. Em alguns tratados são ainda consideradas outras modalidades do método do crédito, que, contrariamente às descritas anteriormente, tomam por base um imposto que não foi efetivamente pago. Referimo-nos ao método do crédito presumido e ao do crédito fictício⁷.

O do crédito presumido (*matching credit*) consiste na atribuição de um crédito mais elevado do que resultaria da aplicação da taxa normal do país da fonte. Numa situação em que a taxa normal fosse de 20% permite-se, por exemplo, uma dedução à taxa de 30%.

O do crédito fictício (*tax sparing*) consiste na atribuição de um crédito equivalente ao imposto que teria sido pago no país da fonte se não fossem aplicados benefícios aplicados com vista a captar investimento estrangeiro, designadamente a isenção. Através deste método visa-se evitar que o Estado da residência através da tributação anule os benefícios atribuídos à custa do sacrifício a nível de receitas feito pelo Estado da fonte.

2.3. Dedução

O método da dedução é menos popular do que os métodos avançados anteriormente, na medida em que não permite a total eliminação da dupla tributação. Talvez por esse motivo a CMOCDE apenas preveja o método da isenção e do crédito de imposto como métodos possíveis para eliminar a dupla tributação.

Este método teve alguma expressão quando as taxas de imposto sobre o rendimento eram mais modestas, tendo hoje caído em desuso. Há, porém, alguns países que ainda o aplicam⁸.

Este método permite aos residentes deduzir ao rendimento tributável no Estado da residência o montante de imposto pago no Estado da fonte. Na prática os impostos pagos no estrangeiro são tratados como despesas dedutíveis por serem necessárias para gerar impostos no estrangeiro.

3. Métodos para eliminar a dupla tributação económica

⁷ Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição, Almedina. Coimbra, 2009, p. 752; Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2.ª edição, Linde / IBFD, 2013, p. 139.

⁸ Cfr. Brian J. Arnold e Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, 2.ª edição, Kluwer, 2002, p. 32.

A dupla tributação económica tem na sua base o facto de a separação legal entre o acionista e a sociedade por ele detida serem uma ficção legal que em rigor não corresponde à substância económica da situação⁹. Como já referimos, a base da tributação é exatamente a mesma, isto é, tributa-se a mesma renda nas mãos de sujeitos passivos diferentes: sociedade e acionista.

Podemos identificar, de um modo geral, quatro métodos possíveis para eliminar este tipo de tributação: a isenção a nível da sociedade¹⁰; a isenção a nível do acionista¹¹; a integração total dos rendimentos da sociedade e do acionista e, por fim, a imputação integral dos lucros da sociedade aos acionistas.

A isenção a nível da sociedade tem como desvantagem o facto de encorajar a não distribuição de dividendos.

O método da isenção a nível do acionista, por seu lado, implica que a tributação seja feita, nessas situações, à taxa aplicável às sociedades, o que pode criar algumas desigualdades ao nível da tributação de sujeitos passivos que tenham rendimentos semelhantes, mas não estejam ambos numa situação de dupla tributação económica.

O método da integração total dos rendimentos da sociedade e do acionista levanta problemas administrativos, pois em situações de dispersão do capital e de ações transacionadas com frequência, pode não ser possível identificar os acionistas.

Por fim, o método da imputação integral dos lucros da sociedade aos acionistas, apesar de permitir a tributação ao nível da sociedade e do acionista como o método da integração total, tem a vantagem de ser administrativamente mais simples do que o anterior. A imputação é complementada pelo fato de o acionista receber um crédito pela parte do imposto pago pela sociedade que corresponde à percentagem da sua participação. Este método é aplicado na Austrália e Nova Zelândia¹².

Destacamos ainda a nível a eliminação da dupla tributação económica o método que decorre da diretiva sociedades-mães/afiliadas¹³ que, devido à transposição obrigatória das diretivas por parte de todos os Estados-Membros da União Europeia, é aplicado por todos eles. De um modo muito simples pode dizer-se que sempre que haja

⁹ Cfr. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, op. cit., p. 39.

¹⁰ Este método é aplicado na Letónia. Cfr. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, op. cit., p. 40.

¹¹ Este método é aplicado na Grécia. Cfr. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, op. cit., p. 40.

¹² Cfr. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, op. cit., p. 40.

¹³ Diretiva 2003/123/CEE do Conselho, de 22 de dezembro de 2003, alterada pela diretiva 2014/86/EU do Conselho, de 8 de julho de 2014 e a diretiva (UE) 2015/121 do Conselho, de 27 de janeiro de 2015.

uma participação de 10% no capital de uma sociedade de um Estado-Membro no capital de outra sociedade de outro Estado-Membro e há uma distribuição de lucros, preenchidas as condições estabelecidas na diretiva aludida, verificar-se-á a isenção de retenção na fonte no Estado da afiliada, assim como a obrigação, por parte do Estado da sociedade-mãe, de eliminar a dupla tributação económica através do método da isenção ou do crédito de imposto. Permite-se, portanto, aliviar a tributação na esfera da sociedade-mãe (acionista), fazendo-o não só no momento em que os lucros são distribuídos, a propósito da retenção na fonte (no Estado da fonte), mas também no Estado da residência da sociedade-mãe (acionista), no momento em que o imposto sobre sociedades incide sobre os lucros por ela recebidos¹⁴.

4. A bitributação no domínio da tributação indireta

A problemática da bitributação e conseqüente colisão com a máxima *non bis in idem*, também se fazem sentir no domínio da tributação indireta, em especial, no contexto do imposto sobre o valor acrescentado (IVA)¹⁵.

É certo que a dupla tributação em sede IVA nem sempre foi encarada, sequer, como um efetivo problema¹⁶. Porém, a verdade é que começa a assumir uma importância crescente¹⁷, desde logo por força da intensificação do comércio internacional de bens e de serviços, e pela própria disseminação do IVA a nível mundial. Com efeito, os operadores económicos que atuam à escala global têm recorrentemente que lidar com duas ou mais ordens jurídicas distintas, com regras e princípios de tributação sobre o consumo também eles diversos.

4.1. Especificidades concetuais - a bitributação em sede de IVA

Nos presentes escritos parte-se da recondução da dupla tributação/bitributação em sede de IVA às situações em que dois Estados exigem o pagamento de IVA relativamente

¹⁴ Para mais desenvolvimentos, ver João Sérgio Ribeiro, *Direito Fiscal da União Europeia: Tributação Direta*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 145 e ss.

¹⁵ A sigla IVA, nos presentes escritos, deve ser entendida como se reconduzindo não só ao imposto sobre o valor acrescentado de génese europeia, mas também a todas as outras variantes deste modelo de imposto, englobando o *Value Added Tax* e o *Goods and Services Tax* (este último conhecendo uma mecânica e funcionamento idênticos ao IVA/VAT).

¹⁶ Neste sentido e a título de exemplo, vide OECD, *Note by the Swiss Delegation on Double Taxation with Respect to Indirect Taxes*, TFD/FC/174, 1964, p. 1.

¹⁷ Cf. Eriksen & Hulsebos, *Electronic Commerce and VAT – An Odyssey towards 2001*, VAT Monitor, 2000, p. 137.

a uma mesma operação, que se encontre em conexão com mais do que um ordenamento. Por seu turno, também a dupla não tributação/bitributação, que se reconduz às situações em que nenhum Estado exige o pagamento de IVA em relação a uma mesma operação, que se encontre em conexão com mais do que um sistema jurídico¹⁸, serve aqui de limite ao princípio da vedação da bitributação.

Estabelecendo um paralelismo com os casos de dupla tributação no domínio da tributação direta *supra* identificados, cumpre então começar por esclarecer que a tributação do consumo, contrariamente à tributação do rendimento que pode ser feita de acordo com uma base mundial, não incide sobre a totalidade dos atos de consumo, excluindo aqueles que têm lugar fora do território do Estado em questão. Tal como no domínio da tributação da renda, no qual dois ou mais Estados podem ter pretensões tributárias porque se consideram Estados da fonte, também no domínio do IVA, dada a relevância do critério de conexão consumo, é possível que vários Estados sujeitem a tributação uma determinada operação porque consideram que o consumo ocorreu na sua própria jurisdição, ao abrigo da lógica *consumo versus consumo*.

Além do mais, as definições de dupla tributação, assentes na distinção entre dupla tributação jurídica e dupla tributação económica não servirão para efeitos de IVA. A dupla tributação jurídica, enquanto imposição de tributos comparáveis em dois ou mais Estados em relação ao mesmo sujeito passivo, a propósito do mesmo facto tributário e pelo mesmo período de tributação, pode revelar-se limitadora. O IVA incide sobre transmissões de bens e sobre prestações de serviços, ou seja, é o fornecimento de um bem ou de um serviço que serve de objeto à tributação. Consequentemente, é esse mesmo fornecimento que não deve ser alvo de tributação mais do que uma vez e não o sujeito passivo. Por seu turno, a dupla tributação económica é entendida como a tributação que incide sobre o mesmo rendimento, auferido por dois sujeitos passivos diferentes. Esta definição poderá ou não ser útil para efeitos de IVA, consoante o nível de adaptabilidade que se reconheça a este imposto. Assim, se, por exemplo, um determinado bem é transacionado num circuito económico para ser adquirido pelo consumidor final, o bem é tributável na esfera de várias pessoas diferentes, ainda que cada transação seja tributada apenas uma vez e o IVA seja recuperável em todo o circuito. Este tipo de tributação múltipla, naturalmente, é o resultado da própria técnica em que assenta a cobrança do IVA e, por este motivo, não levanta problemas de dupla tributação. Assim, partindo da

¹⁸ Cf. Ben Terra, *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, 1998, p. 1.

noção apresentada a propósito da tributação da renda, mas adaptando-a à realidade do IVA, a dupla tributação económica terá lugar quando ocorra a cobrança do IVA em relação ao fornecimento de bens ou serviços, na esfera de pessoas diferentes.

Face ao exposto, e numa aproximação mais detalhada, a dupla tributação em sede de IVA corresponderá aos casos em que pelos menos dois Estados diferentes cobram IVA em relação ao mesmo fornecimento de bens ou de serviços, independentemente de em causa estar o mesmo sujeito passivo ou sujeitos passivos¹⁹.

4.2. Motivações e consequências da bitributação em sede de IVA

No domínio da tributação do consumo, e perante os problemas suscitados pela conexão dos factos sobre os quais incide a tributação com mais do que um sistema jurídico, surge a questão relativa aos termos em que devem ser disciplinadas as transações internacionais. É neste contexto que emergem os mais importantes princípios no *design* do IVA - o princípio da tributação na origem e o princípio da tributação no destino. A opção por um ou por outro tem um impacto relevante no afastamento da dupla tributação e da dupla não tributação. Sendo o IVA um imposto sobre o consumo final, que assume a despesa concretizada na aquisição de bens e de serviços como uma manifestação de capacidade contributiva, então o imposto deveria, em teoria, ser exigido apenas no local onde o consumo final do bem ou do serviço efetivamente tem lugar, à luz do princípio da tributação no destino. Uma tributação assim concretizada vai, aliás, ao encontro das regras da Organização Mundial do Comércio (OMC), pelo que, por via das vantagens que lhe estão associadas - essencialmente reportadas à neutralidade -, surge como a trave-mestra que norteia a tributação do consumo no contexto internacional. Justifica, por isso, os ajustamentos fiscais nas fronteiras²⁰, através dos quais se garante a não tributação dos bens e serviços a exportar e se assegura a tributação dos produtos importados em consonância com a que incide sobre bens similares nacionais. A aplicação prática dos princípios da tributação na origem e o princípio da tributação no destino levanta, todavia,

¹⁹ A conceção apresentada afasta-se, assim, da dupla tributação em sede de IVA reportada ao efeito “cascata” associado ao IVA. É certo que o IVA, ao incidir sobre as múltiplas fases do circuito económico (enquanto imposto plurifásico), e não sendo recuperável, a base tributável existente no final do mesmo - perante o consumidor final - inclui imposto sobre imposto. Porém, o aludido efeito “cascata” não surge por força da sobreposição de jurisdições, motivo pelo qual não nos debruçaremos aqui sobre o mesmo. Por outro lado, não são também os casos de atuação ilegal, em abuso dos mecanismos legais inerentes ao funcionamento do IVA, que aqui se consideram como suscetíveis de conduzir à ocorrência, em particular, de situações de dupla não tributação.

²⁰ Contemplados nas regras da OMC, em concreto no artigo III do GATT, consagrador do princípio do tratamento nacional.

dificuldades atinentes à definição das competências tributárias, por referência a elementos de conexão, pelo que facilmente se constatam fenómenos de dupla tributação. Além disso, conduzindo a soluções concretas diferentes, a articulação principiológica entre os Estados - que adotam um ou outro princípio - é de difícil concretização, desde logo porque distintos também são os conceitos jurídicos adotados e que lhes estão subjacentes²¹.

Neste sentido, as diferenças inerentes às várias tradições jurídico-tributárias e as diferentes políticas fiscais levam a que os operadores económicos se deparem com dois cenários possíveis: a pretensão de tributação de uma mesma operação, advinda de dois ou mais Estados, numa situação de dupla tributação, ou a ausência de pretensão de tributar, numa situação de dupla não tributação (ainda que de ocorrência mais rara, face aos propósitos associados à tributação, mas ainda assim possível). Em ambos os casos assiste-se a uma sobreposição de competências, motivada pela ausência de coordenação na aplicação dos princípios. A pluralidade de Estados envolvidos potencia uma grande variedade de interpretações dos regimes jurídico-tributários aplicáveis, agravada pela inexistência de instrumentos harmonizadores ou uniformizadores a nível internacional, semelhantes aos que se encontram no contexto europeu (em especial, diretivas e regulamentos). Assim, a ausência de uma única localização das operações, motivada pela aplicação de diferentes e desarmonizados dos regimes jurídico-tributários envolvidos para efeitos de tributação gera, então, a dupla tributação.

Neste seguimento, os casos de dupla tributação ou de dupla não tributação surgirão, no domínio do IVA: (i) pelo uso de diferentes regras de determinação do local de tributação (ainda que o princípio do destino seja internacionalmente adotado, na prática, os Estados assumem diferentes perceções sobre o local de consumo e, mesmo que concordem quanto a esse local, estabelecem regras distintas de tributação, por razões de eficiência, de simplicidade, de praticabilidade ou outras); (ii) pela terminologia ou conceitos jurídicos adotados, de duvidosa delimitação (em causa estão, desde logo, conceitos basilares à matéria em que nos movemos - “transmissão de bens” e “prestação

²¹ Em concreto, os conceitos basilares de “transmissão de bens” e de “prestação de serviços” não assumem transversalmente o mesmo significado para efeitos de IVA. Como exemplo elucidativo, *vide* o acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de 22 de dezembro de 2010, em especial o considerando 29, proferido no âmbito do processo C-277/09, nos termos do qual se reconheceu que a questão em causa se colocou pelo facto de as autoridades britânicas terem classificado como prestação de serviços as operações de locação financeiras realizadas posteriormente à compra dos automóveis, pelo que consideraram que essas operações foram efetuadas no lugar onde o prestador estabeleceu a sede da sua atividade (na Alemanha). Todavia, as autoridades fiscais alemãs não procederam à cobrança do respetivo IVA, uma vez que entenderam que as ditas operações deviam ser tratadas como entregas de bens e, por isso, tributadas no local onde o bem é consumido, ou seja, e no caso concreto, no Reino Unido.

de serviços”); e/ou (iii) pela interpretação jurídica empregue, necessariamente afetada pelo caráter dúbio dos conceitos. Assiste-se ao surgimento de várias qualificações jurídico-tributárias de uma mesma operação por parte das Autoridades Tributárias - que são as primeiras entidades a ter contacto com as operações concretizadas - e, conseqüentemente, levam a cabo, em relação a normas idênticas na sua previsão e estatuição, interpretações diferentes, dando azo a casos de dupla tributação e de dupla não tributação. Ora, se ao preço dos bens e dos serviços acresce o valor do imposto sobre o consumo, então o funcionamento harmonioso do comércio pressupõe que os bens e os serviços que servem de seu objeto não sejam duplamente tributados nem que, não obstante o seu consumo, não conheçam qualquer tributação. Porém, perante este cenário de bitributação, a carga tributária associada às operações aumenta, a qual poderá ser refletida nos preços finais praticados pelos operadores económicos. Surgem, assim, distorções de concorrência e incerteza e desconfiança na esfera dos operadores económicos. A dupla tributação e a não dupla tributação contribuem, assim, para um desfazamento competitivo entre produtos e/ou serviços nacionais e os produtos e/ou serviços importados.

5. Métodos para eliminar a bitributação em sede de IVA

Em prol da harmonização dos regimes jurídico-tributários e como forma de atenuação ou afastamento dos casos de dupla tributação ou de dupla não tributação, surgiram as *International VAT/GST guidelines*, desenvolvidas pela OCDE, enquanto linhas orientadoras para os Estados, e ainda que sob a forma de meras diretrizes sem caráter vinculativo. Trata-se de um ensejo pelo menos tendencialmente concretizado, por via da coordenação e aproximação resultante das orientações entre os vários sistemas jurídicos que implementaram o IVA. Porém, sem prejuízo do importante papel que as *guidelines* assumem neste objetivo, os problemas de dupla tributação ou de dupla não tributação podem não conhecer definitiva solução, desde logo porque a adesão é meramente facultativa. Como outras possibilidades de afastamento ou de atenuação dos cenários de dupla tributação - numa lógica preventiva e capaz de ir ao encontro do ideal de neutralidade -, doutrinalmente, são já apontadas várias vias. A título de exemplo, é sugerida a introdução no Acordo da OMC - enquanto instrumento propulsor de um comércio equitativo e livre -, de uma disposição pensada especialmente para evitar casos de dupla tributação ou de ausência de tributação, a qual seria de inserção mais pertinente

no âmbito dos acordos anexos GATT e GATS, que se aplicam genericamente ao IVA, no sentido de proibir a discriminação entre bens ou serviços importados e bens ou serviços nacionais. Já num cenário que pressupõe um elevado nível de consenso, é apontada também a celebração de um acordo multilateral sobre o IVA, tendente à harmonização das legislações dos Estados contratantes²². Uma outra hipótese, talvez de mais simples concretização, assentará na harmonização do significado a atribuir ao princípio da tributação no destino e ao local de consumo e a conceitos tidos como basilares para efeitos de IVA (em especial, transmissão de bens e prestação de serviços). Em relação às soluções apontadas é patente o respetivo carácter não unilateral, o que exige, forçosamente, uma coordenação internacional, que implicará, pelo menos, um efetivo consenso quanto aos termos de tributação das operações de comércio internacional e regras interpretativas comuns, transversais, tendo em vista evitar resultados aplicativos distintos.

6. A bitributação - novas fronteiras (?)

As situações de dupla tributação ou de dupla não tributação a que nos termos vindo a reportar têm na sua génese dificuldades de harmonização normativa e de interpretação, verificadas no seio de um mesmo tributo. Cumpre, porém, dar conta de uma outra realidade, verificada também no domínio do comércio internacional (em concreto, nas importações), cuja qualificação ou não como dupla tributação é, no mínimo, dúbia. Referimo-nos, em concreto, à sobreposição do IVA a outros impostos, mais especificamente, aos impostos especiais sobre o consumo (IEC).

A este propósito, resulta do artigo 78.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA, que o valor tributável para efeitos de IVA inclui os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA. Constata-se, por isso, que no caso de uma importação de bens, o valor tributável para efeitos de IVA já incluirá o valor de outros impostos associados àquela mesma operação, como é o caso, em Portugal, do imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes; do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos; e do imposto sobre o tabaco, cujo facto gerador, para além dos demais previstos pelo legislador, corresponde, precisamente, à importação. Nestes casos, verifica-se que, por força de uma mesma operação, concretizada por um mesmo sujeito, é devido, para além do IVA, o IEC

²² Neste sentido, *vide* Thomas Ecker, *A VAT/GST Model Convention*, IBDF, Doctural Series, 2013.

aplicável. O montante deste último integra o valor tributável do primeiro, numa situação que poderá ser qualificada como de sobreposição de impostos, em correspondência ao conceito de dupla tributação económica. Porém, esta correspondência conta com uma nuance, face à definição *supra* apresentada: a cobrança dos impostos não está a ser exigida por mais do que um Estado, mas sim por um único, apesar de a operação - por ser uma importação - estar territorialmente conectada com várias jurisdições). O carácter dúbio em relação à respetiva qualificação enquanto bitributação prender-se-á com a possível ausência de identidade das imposições tributárias. De facto, o legislador (europeu e nacional) trata o IVA e os IEC como sendo impostos distintos, merecendo regimes jurídico-tributários diferentes. Porém, os pontos de contacto não serão de ignorar: para além de o facto gerador poder ser comum, em ambos os casos estamos perante uma tributação justificada pela capacidade contributiva (presumida, é certo), manifestada através de um mesmo ato de consumo. Ou seja, em ambos os casos, estamos perante impostos sobre o consumo, que são justificados por uma finalidade fiscal de arrecadação de receita para os cofres do Estado. Mesmo que no caso dos IEC a finalidade extrafiscal de correção de comportamentos - que o IVA não conhece na mesma proporção (apenas vislumbrável ao nível das diferentes taxas aplicáveis e das situações de isenção previstas) se possa sobrepor àquela, não se deixa de estar na presença de impostos sobre o consumo. A identidade dos impostos parece-nos, assim, defensável, o que, a par da exigibilidade simultânea de ambos, em relação a uma mesma operação de importação e em relação ao mesmo sujeito importador, poderá justificar que se qualifique este cenário como de dupla tributação económica.

A questão que agora se levanta é, no entanto, outra. Admitindo-se que se está na presença de bitributação, cumpre questionar se a bitributação não estará, nestes casos, justificada pela relevante finalidade extrafiscal associada à cobrança dos, por vezes assim sugestivamente chamados, *impostos do pecado*. Independentemente de se saber se o efeito modelador de comportamentos tem conhecido sucesso, e independentemente de se saber se cabe ao não aos Estados, através dos impostos, influenciar os consumidores, a justificação para a tributação (adicional) nesta sede reconduz-se aos custos sociais induzidos pelo consumo de determinados bens e pelo carácter não essencial da sua utilização. Neste sentido, somos levados a considerar que sim, que a bitributação, existindo, se encontra justificada pela relevante motivação que lhe está subjacente, a qual não parece ser identificável nos casos de dupla tributação ou de dupla não tributação que ocuparam o início do presente apartado. Admitindo-se uma posição distinta - no sentido

em que a dupla tributação, mesmo nestes casos, deve ser evitada -, e perante a ausência, a nível interno, de normas que a combatam -, restará o recurso ao princípio *geral* da vedação da bitributação, o que poderá ditar, em termos práticos, a não tributação por via de uma das imposições tributárias aplicáveis²³.

Conclusão

No domínio da tributação direta, não obstante algumas limitações, com destaque para a dupla tributação económica, há ainda assim, um tendencial cumprimento do princípio da vedação da dupla tributação.

No domínio da tributação indireta, porém, verifica-se que não existe, ainda, uma solução transversalmente adotada para atenuar ou aniquilar os casos de bitributação, devendo-se essencialmente à doutrina a construção de soluções de *iure constituendo*. Tudo isto com a agravante de estarmos num contexto em que ainda não é possível, sequer, detetar a existência de um consenso internacional, expresso, uniforme e consistente em relação a esta matéria, e que, muito menos se encontre imbuído por um carácter de obrigatoriedade. Parece ser transversal, contudo, pelo menos no contexto da União Europeia, a ideia de que a bitributação tem a si associados efeitos nefastos, que devem ser evitados. A transversalidade não existe, porém, ao nível das soluções para o problema. A situação surge como especialmente gravosa se, para além dos casos classicamente identificáveis como de bitributação no domínio da tributação indireta, considerarmos outros, reportados à incidência de mais do que um tributo em relação ao mesmo ato de

²³ Como expressão prática da pertinência desta segunda possibilidade, surge a discussão em torno da inclusão do valor do imposto sobre os veículos (ISV) suportado no valor tributável do IVA devido pelas transmissões internas, aquisições intracomunitárias ou importações de veículos automóveis. Esta questão assumiu uma maior relevância quando a Comissão Europeia, no seguimento do acórdão do TJUE, de 01-06-2006, processo C-98/05, iniciou um processo por infração contra Portugal e contra outros Estados Membros, no que respeitava à inclusão do anterior imposto automóvel (IA) no valor tributável para efeitos de IVA. Porém, a partir de 01-07-2007, em Portugal, o IA foi substituído ISV, tendo a Comissão enviado, em 2009, uma notificação de incumprimento complementar às autoridades portuguesas, na qual tinha em conta as disposições do Código do ISV. A Lei n.º 3-B/2010 incluiu, então, uma autorização legislativa relativa ao regime do IVA sobre o ISV, no sentido de ser excluído do valor tributável para efeitos de IVA o ISV. Contudo, na sequência do acórdão do TJUE, de 20-05-2010, processo C-228/09, a Comissão alterou a sua posição, no sentido da admissibilidade da inclusão do valor do ISV no valor tributável do IVA, por a cada imposto estarem associados factos geradores distintos e por serem pagos por entidades distintas. No mesmo sentido, surgiu o acórdão C-106/10, de 28 de julho de 2011, no qual entendeu o TJUE que a inclusão do ISV no valor tributável do IVA em aquisição intracomunitária de veículos automóveis não ofende o direito da União. Trata-se de uma posição discutível, mas que surge, precisamente, no contexto das dificuldades em solucionar casos de (possível) dupla tributação.

consumo. Nesses casos, todavia, não é líquida a preponderância do efeito negativo de uma eventual bitributação porque esta poderá ser considerada como estando justificada à luz das finalidades extrafiscais destes tributos que se sobrepõem.