

Conferência Direito e Economia do Mar
29 de 30 de Maio

A Fiscalidade do Mar

Clotilde Celorico Palma

Fiscalidade do Mar

- Regimes fiscais específicos aplicáveis aos navios e à navegação:
 - Os registos existentes em Portugal
 - Regras gerais de tributação no registo convencional
 - O caso do MAR
- Regimes de tributação por tonelagem
- Conclusões

Fiscalidade do Mar

- Cerca de 90 % de todo o comércio entre a UE e o resto do mundo é transportado por via marítima.
- Actualmente 70% da frota mundial está registada sob um pavilhão estrangeiro, ou seja, os navios encontram-se, via de regra, registados numa bandeira que não a do estado de domicílio ou da sede dos seus proprietários.
- Destes 70%, mais de 1/3 dos navios estão registados em registos cujos custos de registo e tributação são muito reduzidos e onde os requisitos de tripulação são flexíveis, designadamente na Libéria e no Panamá.

Fiscalidade do Mar

- Registos portugueses de embarcações: Registo convencional português, ao qual se aplica o regime geral de tributação em IRC e IVA, com pequenas particularidades comuns ao MAR, nomeadamente em sede deste imposto.
- MAR - Registo Internacional de Navios da Madeira, parte integrante do regime da Zona Franca da Madeira (ZFM) ou Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM), com benefícios fiscais especificamente concebidos.

Fiscalidade do Mar

- Regime fiscal registo convencional:
- **Art.º 13.º CIRC:** São isentos de IRC os lucros realizados pelas pessoas colectivas e outras entidades de navegação marítima e aérea não residentes provenientes da exploração de navios ou aeronaves, desde que isenção recíproca e equivalente seja concedida às empresas residentes da mesma natureza e essa reciprocidade seja reconhecida pelo Ministro das Finanças, em despacho publicado no *Diário da República*.
- Em IRS não existem especificidades.

Fiscalidade do Mar

- Regime fiscal comum/IVA:
- **Art.º 13.º CIVA** - Estão isentas: As **importações das embarcações** afectas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca e das embarcações de salvamento, assistência marítima e pesca costeira **e dos objectos**, incluindo o equipamento de pesca, nelas incorporados ou que sejam utilizados para a sua exploração;
- **As importações, efectuadas por armadores de navios, do produto da pesca resultante das capturas por eles efectuadas** que não tenha sido objecto de operações de transformação, não sendo consideradas como tais as destinadas a conservar os produtos para comercialização, se efectuadas antes da primeira transmissão dos mesmos;

Fiscalidade do Mar

- Regime fiscal comum/IVA:
- **Art.º 13.º CIVA** - Estão isentas: As importações **de bens de abastecimento** que, desde a entrada em território nacional até à chegada ao porto ou aeroporto nacionais de destino e durante a permanência nos mesmos pelo período normal necessário ao cumprimento das suas tarefas, sejam consumidos ou se encontrem a bordo das embarcações que efectuem navegação marítima internacional;
- Esta isenção não é aplicável a:
 - a) Provisões de bordo que se encontrem nas seguintes embarcações:
 - I) As que estejam a ser desmanteladas ou utilizadas em fins diferentes da realização dos que são próprios da navegação marítima internacional, enquanto durarem tais circunstâncias;
 - II) As utilizadas como hotéis, restaurantes ou casinos flutuantes ou para fins semelhantes, durante a sua permanência num porto ou em águas territoriais ou interiores do território nacional;
 - III) As de recreio, durante a sua permanência num porto ou em águas territoriais ou interiores do território nacional;
 - IV) As de pesca costeira;
 - V) As de guerra com pavilhão português;
 - b) Combustíveis e carburantes que não sejam os contidos nos depósitos normais.

Fiscalidade do Mar

- Regime fiscal comum/IVA:
- **Art.º 14.º CIVA/** Estão isentas: As **transmissões de bens de abastecimento** postos a bordo das embarcações afectas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca (esta isenção não se aplica tratando-se de barcos desportivos e de recreio);
- As **transmissões de bens de abastecimento** postos a bordo das embarcações de salvamento, assistência marítima e pesca costeira, com excepção, em relação a estas últimas, das provisões de bordo;

Fiscalidade do Mar

- Regime fiscal comum/IVA:
- **Art.º 14.º CIVA/** Estão isentas: As **transmissões, transformações, reparações, operações de manutenção, construção, frete e aluguer de embarcações afectas às actividades referidas supra**, assim como as transmissões, aluguer, reparação e conservação dos objectos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nas referidas embarcações ou que sejam utilizados para a sua exploração;
- As prestações de serviços não mencionadas supra, efectuadas com vista às necessidades directas das embarcações referidas e da respectiva carga;
- Estas isenções não se aplicam tratando-se de barcos desportivos e de recreio.

Navios e navegação: questões fiscais

- Regime fiscal comum/IVA:
- **Art.º 14.º CIVA/ Estão isentas:** As transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações de guerra classificadas pelo código 8906 00 10 da Nomenclatura Combinada, quando deixem o país com destino a um porto ou ancoradouro situado no estrangeiro;

Navios e navegação: questões fiscais

- Regime fiscal comum/IVA:
- **Art.º 14.º CIVA** / Estão isentas:
- O **transporte de pessoas** provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como o das provenientes ou com destino às Regiões Autónomas, e ainda o transporte de pessoas efectuado entre as ilhas naquelas Regiões;
- O **transporte de mercadorias** entre as ilhas que compõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, bem como o transporte de mercadorias entre estas regiões e o continente, ou qualquer outro Estado membro, e vice-versa;

Navios e navegação: questões fiscais

- Regime fiscal comum/IVA:
- **Art.º 15.º CIVA** / Estão isentas:
- Os bens cuja transmissão se destine a ser efectuada a bordo de uma aeronave ou de um navio, durante um voo ou uma travessia marítima cujo local de chegada se situe noutro Estado membro ou fora do território da Comunidade.

Navios e navegação: questões fiscais

- **Estatuto dos Benefícios Fiscais/ Artigo 51.º**
Empresas armadoras da marinha mercante nacional

Às empresas armadoras da marinha mercante nacional são concedidos os seguintes benefícios fiscais:

- a) Tributação dos lucros, resultantes exclusivamente da actividade de transporte marítimo, incidindo apenas sobre 30 % dos mesmos;
- b) Isenção de imposto do selo nas operações de financiamento externo para aquisição de navios, contentores e outro equipamento para navios, contratados por empresas armadoras da marinha mercante, ainda que essa contratação seja feita através de instituições financeiras nacionais.

O shipping no CINM

- O regime do CINM ou Zona Franca da Madeira foi criado em 1980 por Portugal, através do DL n.º 500/80, de 20.10, para fazer face às notórias e persistentes dificuldades económicas de uma pequena ilha ultraperiférica, como um instrumento fundamental da política de desenvolvimento da RAM.
- A RAM dispunha, à data, de um PIB *per capita* que correspondia a 54% da média da CEE.

O shipping no CINM

- O Registo Internacional de Navios da Madeira - MAR foi criado no âmbito do CINM, apresentando-se como uma alternativa competitiva e credível face a outros registos internacionais, mantendo altos padrões de rigor e observando todos os requisitos de segurança que caracterizam um registo comunitário.
- O regime do MAR está regulamentado na Portaria 715/89, de 23 de Agosto, para os navios, e no Decreto n.º 192/2003, de 22 de Agosto, para as embarcações de recreio.

O shipping no CINM

- Artigo 349.º, 2.º parágrafo, do TFUE:

“ (...) Tendo em conta a situação social e económica estrutural dos Açores, da Madeira (...), agravada pelo grande afastamento, pela insularidade, pela pequena superfície, pelo relevo e clima difíceis e pela sua dependência económica em relação a um pequeno número de produtos, factores estes cuja persistência e conjugação prejudicam gravemente o seu desenvolvimento, o Conselho (...), adoptará medidas específicas destinadas, em especial, a estabelecer as condições de aplicação do presente Tratado a essas regiões, incluindo as políticas comuns. As medidas a que se refere o primeiro parágrafo incidem designadamente sobre as políticas aduaneira e comercial, a política fiscal, as zonas francas, as políticas nos domínios da agricultura e das pescas, as condições de aprovisionamento em matérias-primas e bens de consumo de primeira necessidade, os auxílios estatais e as condições de acesso aos fundos estruturais e aos programas horizontais da União.”

O shipping no CINM

- O regime do CINM configura-se como um regime de auxílios de Estado sob a forma fiscal, com objectivos de desenvolvimento regional de uma pequena ilha ultraperiférica, necessitando, enquanto tal, de ser devidamente notificado e aprovado pela Comissão Europeia.

Caracterização do CINM

- O Regime do CINM actualmente em vigor em termos de licenciamento (Regime IV) consta do novo artigo 36.º-A aditado ao EBF e aplica-se às entidades licenciadas até 31 de Dezembro de 2020, produz efeitos de 1 de Janeiro de 2015 até 31 de Dezembro de 2027 e mantém os princípios subjacentes aos dois Regimes anteriores - tributação a taxas reduzidas de IRC e limitação da concessão do benefício através da aplicação de *plafonds* máximos à matéria colectável objecto do benefício fiscal em sede de IRC.
- O novo regime mantém a tributação dos rendimentos em sede de IRC à taxa de 5%, que actualmente é aplicável no Regime III.

Caracterização do CINM

As entidades ficam sujeitas à limitação do benefício a conceder, através da aplicação de *plafonds* máximos à matéria colectável a que é aplicável a taxa reduzida prevista, nos termos seguintes:

- 2,73 milhões de euros pela criação de um a dois postos de trabalho;
- 3,55 milhões de euros pela criação de três a cinco postos de trabalho;
- 21,87 milhões de euros pela criação de 6 a 30 postos de trabalho;
- 35,54 milhões de euros pela criação de 31 a 50 postos de trabalho;
- 54,68 milhões de euros pela criação de 51 a 100 postos de trabalho;
- 205,50 milhões de euros pela criação de mais de 100 postos de trabalho.

Caracterização do CINM

- As entidades licenciadas no CINM, a partir de 1 de Janeiro de 2015 e até 31 de Dezembro de 2020, podem, designadamente, exercer as seguintes atividades económicas relacionadas com:
- Indústrias transformadoras
- Produção e distribuição de eletricidade, gás e água
- Comércio por grosso
- **Transportes e comunicações**
- Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas
- Ensino superior, ensino para adultos e outras atividades educativas
- Outras actividades de serviços colectivos

Caracterização do CINM

- O regime do CINM não é um regime típico de um paraíso fiscal, nem um regime offshore (que se caracteriza por ser voltado para o exterior – de acesso apenas a não residentes e com produção de efeitos económicos só em relação ao exterior).
- A Madeira nunca figurou em nenhuma lista oficial de territórios ou regiões qualificadas como paraísos fiscais, quer da OCDE, quer do Grupo de Acção Financeira (GAFI), instituído pelo G-7 para o combate ao branqueamento de capitais proveniente do tráfico de droga.

Caracterização do CINM

- O regime do CINM configura-se como um regime preferencial, na medida em que determina a aplicação de taxas de tributação mais baixas, sendo transparente, procedendo-se, nos termos gerais, à troca de informações.
- Desde a criação do regime do CINM, que todas as entidades licenciadas para o exercício de qualquer tipo de actividades se encontram sujeitas às mesmas regras, condições e requisitos que as actividades exercidas no resto do território nacional, sem excepções.

Caracterização do CINM

- Em 2015 e 2016, os sectores com melhor desempenho foram o Registo Internacional de Navios e os Serviços Internacionais.
- A 31 de Dezembro de 2016 encontravam-se licenciadas para operar no CINM, no total, 1.996 entidades: 47 na zona franca industrial, 1458 nos serviços internacionais e 491 no registo internacional de navios.
- De acordo com dados de 2015, as empresas licenciadas no CINM contribuíram com 60,4% do total da receita do IRC cobrado na RAM.

Caracterização do CINM

- O *shipping* tem conhecido um grande crescimento. Em 2015 cresceu 22,7% face ao ano anterior, passando de 325 embarcações para um total de 399, beneficiando sobretudo do desempenho muito positivo no mercado alemão. Em 2016 cresceu 23,1%, passando de 399 embarcações para um total de 491 (os armadores alemães estão num processo de *flagging in* em relação aos navios registados fora da União Europeia, beneficiando o MAR deste facto).
- Atualmente é o 4.º maior registo internacional de navios na UE em termos quantitativos e o 3.º em tonelagem.

O shipping no CINM

Registo de navios e embarcações comerciais/Vantagens:
Acesso aos benefícios do regime CINM, como:

- Tributação à taxa reduzida de 5%;
- Isenção de retenção na fonte de dividendos distribuídos quer a residentes quer a não residentes;
- Isenção de retenção na fonte de juros pagos a não residentes;
- Isenção de IRS para tripulantes
- Isenção de ISP sobre o combustível;
- Isenção de IVA se a actividade for comercial e exercida em alto mar, com direito a reembolso do IVA suportado;
- Isenção de imposto do selo;
- Acesso aos tratados de dupla tributação celebrados por Portugal.

O shipping no CINM

Registo de iates privados e comerciais/Vantagens:

- Registo Comunitário com pleno acesso à navegação em águas de países da União Europeia;
- Baixa tributação, incluindo o IVA;
- Reembolso do IVA no caso do iate desenvolver uma actividade comercial;

O shipping no CINM

Registo de iates privados e comerciais/Vantagens:

- Isenção de IVA na aquisição de combustível para iates comerciais assim como no desenvolvimento de operações de “charter”;
- Dispensa da obrigatoriedade de constituição de uma empresa local;
- Inexistência de limitações à nacionalidade das tripulações dos iates comerciais registados no MAR;
- Regime de segurança social flexível para a tripulação dos iates comerciais.

Regimes de *tonnage tax*

- Por volta dos anos 70, devido à deslocalização dos registos para os designados *open registries*, a frota comunitária começou a registar quebras deveras significativas.
- Esta redução da frota foi desde logo assumida pelas instâncias comunitárias como um assunto prioritário e relevante, uma vez que dois dos maiores países em termos de embarcações e construção naval, a Alemanha e a Grécia, são EM.
- A UE sempre procurou ter um sector marítimo competitivo em termos internacionais.
- Face à crescente diminuição da frota comunitária, a Comissão Europeia começou a aprovar regimes de *tonnage tax*, pedidos por determinadas jurisdições da UE, em sede de regime de auxílios de Estado, com o intuito de promover que os armadores comunitários registassem as embarcações em registos comunitários, beneficiando assim de taxas reduzidas de tributação e a desenvolver linhas de orientação para este tipo de regime.

Regimes de *tonnage tax*

- A aprovação dos regimes de *tonnage tax* derivou da necessidade de estimular o segmento de *shipping*, com o objectivo de evitar o *flagging-out*; promover a manutenção dos postos de trabalho de marítimos europeus e o seu *know-how* na Comunidade Europeia.
- As primeiras *guidelines* da UE sobre os *tonnage tax regimes* surgem nos anos 80, mas não surtiram à data os efeitos desejados, tendo sido posteriormente revistas.
- Em Novembro de 2010, a Direcção Geral da Concorrência encetou uma revisão dos regimes de auxílios de Estado, com a intenção de apurar se a aprovação dos *tonnage tax regimes* era eficiente, se se tinha evitado um *flagging –out*, se tinha promovido a criação de emprego para marítimos europeus e se estes regimes tinham alcançado os objectivos para que foram autorizados.

Regimes de *tonnage tax*

- Actualmente, numa Europa a 28, poucos são os EM que ainda não têm um *tonnage tax regime* em vigor.
- Entre as jurisdições que não têm um *tonnage tax* em vigor inclui-se Portugal.
- Contudo, o Governo português tem preparado um regime de *tonnage tax* que ainda não foi divulgado - autorização legislativa que abrange igualmente a criação de um Registo Nacional de Embarcações e Marítimos e de um regime de uso de segurança privada a bordo de navios que arvoem a bandeira portuguesa.

Regimes de *tonnage tax*

- A grande vantagem dos *tonnage tax regimes* é a taxa de tributação efectiva bastante reduzida, sobretudo quando a actividade desenvolvida está a ser lucrativa.
- Quando os resultados da actividade não geram lucro, a aplicação de um regime de *tonnage tax* pode revelar-se pernicioso: dado que a tributação é feita com base na arqueação bruta da frota, em anos de crise para a indústria marítima, como por ex., 2009, a tributação pelo lucro pode revelar-se mais adequada e vantajosa, já que poderá no limite significar uma não tributação por falta de proveitos a tributar, enquanto pelo *tonnage tax* regime é sempre calculado imposto, independentemente da actividade ser ou não lucrativa.

Regimes de *tonnage tax*

- Cada regime de *tonnage tax* tem as suas particularidades e diferenças - enquanto nuns apenas as actividades de transportes marítimo de pessoas e bens em águas internacionais ficam sujeitos ao *tonnage tax*, noutros também a actividade de *management* dos navios fica incluída.
- No tocante aos requisitos de bandeira das embarcações, em princípio apenas os navios e embarcações registadas sob pavilhão comunitário ou de uma jurisdição do Espaço Económico Europeu poderão beneficiar desses regimes. Porém, respeitando determinados requisitos também outras embarcações poderão cair no escopo do *tonnage tax* desde que:
 - Os navios e embarcações de bandeira comunitário e do Espaço económico europeu sejam mantidos pelo menos durante um ano;
 - Se 60% da frota gerida por um determinada sociedade de *shipping*, for uma frota comunitária.

Regimes de *tonnage tax*

- Modelos de *tonnage tax* na UE e no Espaço Económico Europeu:
- Holandês
- Norueguês
- Grego

Regimes de *tonnage tax*

- O *tonnage tax* de modelo Holandês foi introduzido em 1996 e implementado por várias jurisdições europeias: em conformidade com este modelo, a matéria colectável é calculada de acordo com a tonelagem ou arqueação líquida do navio e não com base no lucro tributável.
- O modelo norueguês foi introduzido em 1996 e segue as orientações da UE, dado que a Noruega, apesar de não ser um EM da EU, é um estado do Espaço Económico Europeu: o lucro é tributado apenas aquando da sua distribuição, da liquidação da sociedade ou no momento em que a sociedade abandona o regime de *tonnage tax*. O *tonnage tax* é calculado com base numa taxa degressiva na tonelagem líquida.

Regimes de *tonnage tax*

- O modelo grego foi introduzido em 1957 e foi adoptado pela Grécia, Malta e Chipre.
- Actualmente a forma de cálculo em Malta e em Chipre diferem um pouco do modelo original.
- Este regime, de acordo com as suas regras originais e ao contrário do que acontece nas jurisdições que adoptaram os modelos holandês e norueguês, não é facultativo, ficando os armadores obrigatoriamente sujeitos ao mesmo.
- Note-se contudo que em Malta e no Chipre a sujeição ao regime não é obrigatória, mas os possuidores de navios ficam obrigados ao pagamento de uma taxa de registo e de uma taxa anual calculada de acordo com o *tonnage tax*.
- Sob este modelo, todos os rendimentos derivados da actividade de *shipping* ficam sujeitos ao *tonnage tax*, ficando o armador ou sociedade isentos de tributação sob qualquer outra forma. Ou seja, ficam incluídos as mais valias realizadas com a alienação dos navios, os rendimentos da actividade, dividendos recebidos, entre outros.

Regimes de *tonnage tax*

- De acordo com o veiculado nos meios de comunicação social nos últimos dias, foi uma opção clara e inequívoca do legislador excluir da proposta de um regime de *tonnage tax* os navios registados no MAR, bem como as entidades licenciadas no âmbito do CINM.
- Um navio gerido a partir de Malta, do Chipre ou do Luxemburgo pode gozar deste regime e um navio com gestão comercial e estratégica a partir do CINM não?
- Não faz qualquer sentido, introduzindo uma discriminação negativa relativamente ao CINM, quando se trata de um regime aprovado, precisamente, com objectivos de discriminação positiva de uma Região ultraperiférica protegida nos termos do Tratado de Funcionamento da UE.

Fiscalidade do Mar

Conclusões:

- O regime fiscal da actividade marítima rege-se, em norma, pelas regras gerais existindo poucos benefícios à excepção do regime do CINM.
- Sem o MAR a frota nacional seria praticamente inexistente.
- O MAR, como registo português, tem-se afirmado entre os registos de maior qualidade, assegurando que todos os requisitos técnicos, de segurança, estabilidade e funcionamento do navio estão em conformidade com as convenções internacionais que vinculam nesta matéria o Estado português.

Fiscalidade do Mar

Conclusões:

Os regimes de *tonnage tax* implementados na UE regra geral não contendem com o regime do CINM, dado que não exigem que as embarcações estejam registadas sob o pavilhão daquela jurisdição.

Por ex., uma embarcação registada no CINM detida, a título de exemplo, por uma sociedade na Holanda é elegível ao benefício do *tonnage tax* na Holanda, uma vez que as embarcações registadas no CINM arvoram o pavilhão português.

- Contudo, o mesmo não se verifica com relação à Alemanha e à Grécia, jurisdições em que se exige peremptoriamente que as embarcações estejam registadas sob o pavilhão alemão ou grego respectivamente.

Fiscalidade do Mar

Conclusões:

- Não faz qualquer sentido, conceber um regime de *tonnage tax* em Portugal excluindo o CINM, quando se trata de um regime aprovado, precisamente, com objectivos de discriminação positiva de uma Região ultraperiférica protegida nos termos do Tratado de Funcionamento da UE, sendo uma discriminação negativa que viola o próprio Direito da UE.