



CIRCULAR

N/REF^a: 32/2018
DATA: 02/05/2018

Assunto: **Sobre a imputação de rendimentos de entidades localizadas em paraísos fiscais**

Exmos. Senhores,

Para conhecimento, junto enviamos a Circular nº 04/2018 do nosso Gabinete Fiscal, sobre o assunto em epígrafe.

Com os melhores cumprimentos,

Ana Vieira
Secretária-Geral

CIRCULAR

N. Pinto Fernandes, M. Faustino & J. Durão, Consultores Fiscais, Lda.

EDITORIAL

Decorre, aparentemente sem problemas de maior, a apresentação da declaração mod. 3 de IRS. Pela primeira vez, um Governante veio dizer que não era preciso toda a gente entregar no princípio, podiam alguns guardar-se para o fim. Com efeito, a pressa de entregar a “fatura” ao devedor era tanta que, face à generosa promessa de um reembolso rápido para um tipo de declarações em detrimento de um mais lento para outro tipo declarativo, como se o dever de reembolsar o imposto cobrado em excesso fosse de cumprimento arbitrário, terá gerado no início do prazo alguns “engarrafamentos” sistémicos. E nas redes sociais até se contam, um a um, os dias que vão passando, vigiando-se rigorosamente o cumprimento da “promessa”. O princípio da legalidade carece urgentemente de ser revisitado.

Já quanto ao IRC, e respondendo a velhas reivindicações de classe, houve este ano uma antecipação administrativa estratégica e o termo do prazo para a entrega da declaração mod. 22 foi, com muita antecedência, adiado por um mês. Não se sabe é se, à data em que escrevemos este editorial, o programa que permite a transmissão eletrónica de dados já está disponibilizado no Portal. No CIRC, contrariamente ao que sucede no CIRS, apenas se prevê o termo do prazo para a entrega da declaração periódica e não o seu início, o que, convenhamos, parece criar apenas um “dever moral” à AT para ter pronto o programa com a necessária antecedência. E se o não disponibilizar no início de maio, como é costume, o adiamento pode ser entendido não como a resposta a uma reivindicação dos profissionais do ofício, mas como um favor à própria AT.

E há mais. Estabelecendo o Código do IRC que o reembolso (para os contribuintes que a ele tenham direito - não é só no IRS que há reembolsos: a diferença é que os do IRC não provocam filas aos balcões dos Serviços de Finanças, vá-se lá saber porquê!) será efetuado no prazo de três meses após a apresentação da declaração que lhe confira direito, haverá certamente muitos sujeitos passivos interessados em apresentar quanto antes a sua declaração mod. 22 de IRC e não em diferir para o final adiado do prazo a respetiva entrega.

Por último, há que lembrar aos sujeitos passivos de IRC que o adiamento do prazo de entrega da sua declaração periódica de rendimentos para o fim de Junho não interfere com os prazos dos pagamentos por conta, que se mantêm nos seus precisos termos. Portanto, o primeiro terá de ser feito em julho. A ter em conta.

SOBRE A IMPUTAÇÃO DE RENDIMENTOS DE ENTIDADES LOCALIZADAS EM PARAÍSO FISCAIS

1. Como é sabido, o sistema fiscal português consagra um mecanismo de imputação dos rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, aos beneficiários efetivos que aqui sejam residentes para efeitos fiscais.

2. O conceito de regime fiscal claramente mais favorável consta do artigo 63.º-D da LGT, e é essencialmente função do território de residência, bastando que o mesmo conste da lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, vulgarmente designada *lista negra* (vide Portaria 150/2004, de 13 de fevereiro) ou ainda que seja residente em país ou território que não disponha de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60 % da taxa de imposto prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC, ou seja, presentemente, 12,6%.

3. Essa imputação verifica-se sempre que o beneficiário residente em Portugal detenha, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades. Verifica-se igualmente nos casos em que o beneficiário detenha pelo menos 10% daqueles direitos, sempre que 50% ou mais das respetivas partes de capital sejam detidas por pessoas residentes em Portugal.

4. Sublinha-se ainda que a qualidade de beneficiário efetivo afere-se pela detenção de partes sociais (seja ela detenção direta ou indireta, valendo para o efeito a detenção através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa).

5. A imputação a pessoas coletivas residentes tem a sua fonte normativa no artigo 66.º do Código do IRC e, no que se refere a pessoas singulares, no artigo 20.º do Código do IRS.

6. Sendo compreensíveis as razões que levaram o legislador fiscal a consagrar normas desta natureza, não se pode deixar de assinalar a ambiguidade que as mesmas são suscetíveis de gerar sempre que a entidade não residente, cujo rendimento possa ser suscetível de imputação a pessoas singulares ou coletivas residentes em Portugal, seja residente de um Estado ou Território com o qual Portugal tenha celebrado acordo de dupla tributação.

7. Efetivamente, desde que esta norma existe no nosso sistema fiscal, foram celebrados vários acordos neste domínio, designadamente com alguns países ou territórios que constavam já da referida *lista negra*, circunstância que, a nosso ver, deveria merecer uma intervenção legislativa que pusesse termo a tal ambiguidade, ou, pelo menos, a intervenção doutrinária da AT com a emissão de uma instrução administrativa que definisse de forma clara e inequívoca a sua posição em prol da desejável certeza e segurança jurídica.

8. Com efeito, pese embora o facto de a OCDE considerar que “a legislação relativa às sociedades estrangeiras controladas, do modo como se encontra estruturada, não é contrária ao disposto na convenção”, certo é que são muitas as vezes que consideram que este tipo de legislação contraria o disposto no n.º 7 do artigo 5.º, o n.º 1 do artigo 7.º e o n.º 5 do artigo 10.º da Convenção.

9. Já não queremos aqui entrar na questão da sujeição a tributação autónoma das despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um

Novas Fiscais

Resolução da Assembleia da República n.º 108/2018 de 16/04 - Recomenda ao Governo a rápida conclusão do processo de revisão do calendário fiscal de entrega das diferentes declarações tributárias.

Despacho n.º 4222/2018, DR II Série, de 26/04 - Finanças - Gabinete do Ministro - Constituição do «Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais» («GT EBF»).

Despacho n.º 4223/2018, DR II Série, de 26/04 - Finanças - Gabinete do Ministro - Constituição de um Grupo de Trabalho para a prevenção e composição amigável de litígios entre o contribuinte e a administração fiscal.

Despacho n.º 132/2018-XXI, de 9/04, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais - Prorrogação do prazo da entrega da declaração Modelo 22 até 2018/06/30.

NOTA: não foi, até à data, publicado em DR. Disponível no site da AT.

Ofício Circulado n.º 30200/2018, DE 05/04 - IVA - Prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de juríconsulto, advogado e solicitador a desempregados e trabalhadores no âmbito de processos judiciais de natureza laboral. Verba 2.11 da lista I anexa ao CIVA.



regime fiscal claramente mais favorável (mas com os quais haja Convenção), tal qual está prevista no artigo 88.º do Código do IRC, se bem que esta temática também merecesse uma análise cuidada, tendo em mente, designadamente, a hipótese levantada, a propósito das despesas não documentadas, por Ana Paula Dourado, *in* Direito Fiscal, Almedina, 2015, a págs. 232 e seguintes, conferindo a este regime a “*finalidade de tributar desta forma rendimentos que de outro modo não conseguem ser tributados na esfera jurídica do beneficiário dos mesmos-uma espécie de responsabilidade tributária a título principal e independente de os rendimentos serem ou não declarados na esfera jurídica dos beneficiários*” ou seja uma verdadeira tributação do rendimento, mas na esfera de um substituto responsável tributário. É uma abordagem que mereceria uma apreciação refletida mas que se não compadece com este espaço.

10. Queremos aqui apenas referir a contradição que, no nosso entendimento, resulta da lei interna pretender efetuar a imputação do rendimento ao beneficiário residente (insistindo que nos reportamos apenas aos casos em que a entidade não residente em Portugal é residente de um país ou território com o qual Portugal tenha celebrado acordo de dupla tributação) com as regras de tributação dos lucros que estão plasmadas nas convenções sobre dupla tributação.

11. De facto, o princípio que emana do artigo 7.º do Modelo de Convenção sobre o Rendimento e o Património, é o de que os lucros apenas podem ser tributados no Estado da residência das empresas, exceto quando essas empresas exerçam a sua atividade noutro Estado através de estabelecimento estável, caso em que se admite a tributação do lucro nesse outro Estado, mas tão só e apenas na parcela deste que resulte da atividade desse estabelecimento estável.

12. É evidente que só pode ser invocado um acordo se estivermos a falar de sociedade residente de um país ou território que seja parte nesse acordo. E isso leva-nos a outro tipo de considerações que devem ser tidas em conta, porquanto não se poderão colocar no mesmo plano sociedades situadas num dos territórios da *lista negra* com os quais Portugal tenha celebrado acordo sobre dupla tributação que sejam empresas sob controlo estrangeiro isentas de imposto sobre os respetivos rendimentos de fonte estrangeira, em virtude de regime de favor concebidos para atrair *sociedades-trampolim*, excluídas do conceito de residente para efeitos do artigo 4º do Modelo de Convenção (vide Modelo de Convenção sobre o Rendimento e o Património, Versão Condensada, Cadernos CTF 216, a págs. 131,) e sociedades situadas nos mesmos territórios e que se qualificam, à luz deste mesmo artigo 4º, como residentes desse território.

13. E a este respeito não se deixará de sublinhar na esteira dos comentários ao artigo 4º do Modelo de Convenção que não é objetivo do conceito de residência aí plasmado “*excluir do âmbito de aplicação da Convenção todos os residentes de países que apliquem um princípio de territorialidade em matéria fiscal*” (idem, págs.132).

14. Para estes casos, isto é entidades residentes em territórios constantes da lista negra com os quais Portugal haja celebrado acordo de dupla tributação, e que à luz do conceito de residente nele contido sejam residentes desse território, afigura-se-nos que Portugal terá de se abster de efetuar a imputação prevista na lei interna, sob pena de violação do princípio constitucional da primazia do direito internacional consagrado no artigo 8.º da Constituição. Efetivamente, por meio dessa imputação está a admitir-se a tributação em Portugal de lucros obtidos por uma sociedade não residente, sem estabelecimento estável aqui situado.

15. Esta imputação é feita, como se sabe, no quadro do que veio a denominar-se regime de *transparência fiscal internacional*. Ao abrigo deste mecanismo, imputam-se ao sócio da sociedade que a ele se encontre sujeito os lucros ou rendimentos obtidos apurados na própria sociedade, deduzindo-se, posteriormente, até à sua concorrência, os lucros que lhe forem distribuídos. Donde, a primeira tributação resultante da imputação é sempre sobre lucros obtidos pela sociedade, portanto, como se o sócio estivesse a ser tributado *em vez* da sociedade e num espaço fiscal distinto daquele onde ela é e ou devia ser tributada.

16. Evidentemente, que se essa sociedade dispuser de estabelecimento estável em território português (e neste domínio, não se deverá esquecer a hipótese do estabelecimento *peçoal*) a tributação do lucro desse estabelecimento não está vedada ao Estado Português. Todavia, é um tema diferente da imputação a que nos vimos referindo.

17. Obviamente que os comentários que aqui deixamos não abrangem, nem podem ser entendidos, como pretendendo dar algum tipo de cobertura a situações patológicas em que haja desvios entre a forma e a substância das operações realizadas, que terão de ser vistas no quadro do planeamento fiscal agressivo ou mesmo no plano da ilicitude tributária.