

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto do Selo (CIS)
Artigo: 1.º, n.º 3, al. h) e 2.º, n.º 2, al. b)
Assunto: Liquidação de trusts
Processo: 2016001121 - IVE n.º 10795, com despacho concordante, de 23.09.2016, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira
Conteúdo: Nos termos do art.º 68.º da Lei Geral Tributária foi apresentado um pedido de informação vinculativa sobre a sujeição a Imposto do Selo do *trustee* numa situação de distribuição do produto da liquidação de um *trust* pelos seus beneficiários.

FACTOS

1 – Em 1970, foi celebrado um contrato entre Portugal e Y, então sociedade de direito português.

2 – No uso dos poderes que lhe foram conferidos por aquele contrato, o conselho de administração da Y investiu parte do valor de uma reserva dessa sociedade no capital social da Z, sociedade de direito luxemburguês.

3 – No âmbito da descolonização, a Y transferiu a sua sede para Angola, passando a ser uma sociedade de direito angolano.

4 – E, para proteção do investimento mencionado no ponto 2, a Y transferiu a sua participação na Z para um *trust* de direito inglês, do qual são beneficiários os antigos acionistas daquela sociedade angolana que não tenham adquirido as suas ações, em virtude de confisco ou expropriação.

5 – O requerente, NIF..., é um dos *trustees* do referido *trust*, no entanto, o mesmo não foi por si constituído, nem é seu beneficiário.

6 – Os únicos bens à guarda do *trust* são a participação detida na Z pela Y e um crédito sobre a Z decorrente de anterior redução do capital social desta, cujo valor ainda não foi reembolsado.

6 – Os *trustees* pretendem liquidar e dissolver a Z e distribuir pelos beneficiários do *trust* o produto dessa liquidação, bem como o crédito anteriormente referido.

7 – Na sequência desta distribuição, poderá ou não o *trust* ser extinto.

8 – Os pagamentos aos beneficiários serão efetuados a cada um deles diretamente pela Z, no âmbito da sua liquidação, nada sendo recebido pelos *trustees*.

9 – Em face do exposto, pretende que lhe seja prestada uma informação vinculativa, nos termos do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), esclarecendo se:

- i) Um mero *trustee* está sujeito a Imposto do Selo na decorrência da distribuição acima mencionada, tendo em conta que não é um

- beneficiário do *trust*, nem este por si constituído;
- ii) Deve proceder à retenção e entrega de Imposto do Selo na situação exposta e, em caso afirmativo, qual é a taxa de retenção;
 - iii) Os beneficiários estão sujeitos a Imposto do Selo relativamente aos valores que lhes venham a ser entregues, sendo certo que o *trust* não foi por eles constituído.

ANÁLISE DO PEDIDO

Antes de se responder às questões apresentadas pelo contribuinte, afigura-se-nos importante fazer um breve enquadramento da figura do *trust*.

Em traços gerais, o *trust* é uma estrutura fiduciária, de origem anglo-saxónica, que se consubstancia na transmissão da propriedade de bens ou direitos detidos pelo *settlor* para uma outra pessoa administrar (*trustee*), por um determinado período de tempo, com a finalidade do rendimento desses bens ou direitos reverter para alguém (beneficiário), o qual pode ser o *settlor*, o *trustee* ou um terceiro.

Na estrutura subjetiva do *trust* existem os três sujeitos referidos: o *settlor*, o *trustee* e o beneficiário.

O *settlor* é o fundador do *trust*, o qual, através de uma declaração de vontade (*deed of trust*), o constitui e, nessa sequência, transfere a propriedade dos seus bens ou direitos para o *trustee* os administrar, em benefício próprio, optando, assim, por uma administração especializada daqueles bens ou direitos por parte do *trustee*, ou em benefício de terceiro.

O *trustee* tem a titularidade da propriedade dos bens ou direitos (*legal title*) transferidos em *trust* pelo *settlor*, o qual os administra em nome de outrem.

As funções do *trustee* são de natureza fiduciária, devendo este seguir as instruções contidas no ato constitutivo do *trust* e definidas pelo *settlor*.

Também pode ser, eventualmente, beneficiário do *trust*. “Contudo, não pode o único *trustee* ser o beneficiário exclusivo do *trust*, porque verificar-se-ia a confusão do título legal e dos benefícios na mesma pessoa” (cfr. Verónica Scriptorre Freire e Almeida, “A Tributação dos *Trusts*”, Almedina, 2009, pág. 37).

Como foi já atrás mencionado, no que se refere ao beneficiário será ele que gozará dos rendimentos provenientes dos bens ou direitos do *settlor*, os quais são administrados pelo *trustee*.

O beneficiário poderá ser uma pessoa singular ou coletiva, escolhida pelo *settlor*, cuja principal função é controlar a atuação do *trustee* segundo as regras estipuladas no *deed of trust*.

Não obstante ser uma figura já há muito conhecida noutros ordenamentos jurídicos (designadamente, de *common law*), só com a entrada em vigor da Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), em 2015-01-01, é que as estruturas fiduciárias passaram a ser reconhecidas no sistema tributário português (com exceção do regime especial da Zona Franca

da Madeira introduzido pelo Decreto-Lei n.º 352-A/88, de 3 de outubro).
Feito este enquadramento genérico da figura do *trust*, passemos então à resposta às questões formuladas pelo contribuinte, apenas no que se refere a Imposto do Selo:

- i) A al. h) do n.º 3 do art.º 1.º do CIS estatui que *“os valores distribuídos em resultado da liquidação, revogação ou extinção de estruturas fiduciárias a sujeitos passivos que não as constituíram”* são considerados transmissões gratuitas, para efeitos da Verba 1.2 da Tabela Geral de Imposto do Selo (TGIS), sendo, assim, tributados à taxa de 10%.

Por sua vez, de acordo com a al. b) do n.º 2 do art.º 2.º do CIS, nas transmissões gratuitas, o imposto é devido pelos respetivos beneficiários.

Ora, sendo certo que o requerente é mero *trustee*, nada recebendo na distribuição a efetuar conforme a situação fáctica enunciada, ou seja, não é beneficiário deste *trust*, não será sujeito passivo de Imposto do Selo nos termos da al. b) do n.º 2 do art.º 2.º do CIS, situação esta que não está, igualmente, enquadrada na previsão da al. h) do n.º 3 do art.º 1.º do CIS.

- ii) Relativamente à segunda questão colocada, deve referir-se que, em sede de Imposto do Selo (transmissões gratuitas), não existe a figura da retenção na fonte.

Nos termos do n.º 1 do art.º 25.º do CIS *“a liquidação do imposto devido pelas transmissões gratuitas compete aos serviços centrais da DGCI [atual AT], sendo promovida pelo serviço de finanças da residência do autor da transmissão ou do usucapiente, sempre que os mesmos residam em território nacional”*, devendo a transmissão ser participada de acordo com as regras contidas no art.º 26.º do CIS, designadamente a sua participação até ao final do terceiro mês seguinte ao do nascimento da obrigação tributária em qualquer serviço de finanças.

O imposto liquidado nas transmissões gratuitas é pago pela totalidade até ao fim do segundo mês seguinte ao da notificação ou durante o mês em que se vence cada uma das prestações, sendo que a notificação a efetuar é acompanhada do plano de pagamento em prestações e do desconto, devendo o interessado comunicar ao serviço de finanças competente, no prazo de 15 dias a contar da notificação, se pretende efetuar o pagamento do imposto de pronto, sendo o mesmo pago em prestações na falta de tal comunicação.

- iii) Quanto à última questão apresentada, não tem legitimidade para a colocar dado que não é sujeito passivo da relação jurídica-tributária.