

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CDT Malta / CIRS
Artigo: 10º e nº1 do protocolo CDT Malta / 5º, 72º e 81º CIRS
Assunto: Crédito de imposto maltês auferido por residente não habitual em Portugal, acionista de uma sociedade maltesa, aquando da distribuição dos lucros – Qualificação e Tributação
Processo: 5583/2019, Despacho de 20/09/2019, da Subdiretora Geral do IR e das Relações Internacionais
Conteúdo: O requerente é, simultaneamente, acionista único registado e titular da totalidade do capital social de uma sociedade sediada em Malta.

Em decorrência da circunstância de o ora Requerente ser o único acionista registado da referida sociedade, detendo a totalidade do respetivo capital social, avaliado em 10.000 euros, e bem assim, do facto de a referida entidade ter, em períodos de tributação anteriores, auferido lucros distribuíveis aos seus acionistas, afigura-se previsível que, no futuro, o ora Requerente venha a auferir dividendos distribuídos pela referida sociedade.

Distribuições estas que, nos termos do atual regime fiscal maltês, despoletarão, por seu turno, o recebimento, pelo ora Requerente, de um crédito de imposto maltês correspondente a 6/7 da tributação imposta, em Malta, à taxa de 35%, sobre os rendimentos auferidos pela sociedade maltesa e legalmente alocados à Ma/tese Taxed Account ou Foreign Income Account desta entidade.

Ora, perante as dificuldades inerentes à qualificação jurídico-tributária do referido montante de crédito de imposto maltês à luz do IRS, importa atender ao seguinte.

Dada a natureza particular e atípica do rendimento em questão, há que perceber em que categoria de rendimentos deve o mesmo ser enquadrado.

Tratando-se de um crédito de imposto pago a um terceiro (o requerente), que não a entidade que suportou o imposto (a sociedade maltesa) é inquestionável que estamos perante um rendimento efetivo, o que não aconteceria se o beneficiário do crédito e o pagador do imposto fossem a mesma entidade.

Das possibilidades existentes, afigura-se que o crédito de imposto maltês em causa deve ser integrado na categoria E (rendimentos de capitais).

Nos termos do nº1 do artº 5º do Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (CIRS), consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.

Por outro lado, o nº2 da mesma norma apresenta exemplos que se incluem no conceito de frutos e vantagens económicas referidos no nº1.

Note-se que tal enunciação não é taxativa, mas meramente exemplificativa, uma vez que é efetuada através do advérbio designadamente, que se usa para acrescer, salientar, particularizar ou pormenorizar informação, sem, contudo, a limitar aos exemplos

apresentados.

Com efeito, o nº2 do artº 5º do CIRS não circunscreve a definição de rendimentos de capitais aos ali constantes; não ficam obrigatoriamente esgotadas todas as possibilidades, quando se enumeram algumas hipóteses, apenas significa que se enunciam as mais importantes.

E é por isso que, não obstante a ausência de uma tipificação, no dito nº2 do artº5º do CIRS, onde os rendimentos aqui em questão se encaixem, os mesmos devem ser incluídos na definição geral do nº1, na medida em que estamos perante um fruto pecuniário, procedente indiretamente, de elementos patrimoniais de natureza mobiliária (o rendimento é pago pela autoridade fiscal maltesa e não pela a sociedade maltesa, mas decorre, verificadas certas condições, da detenção das ações desta pelo requerente).

E não se pretenda que aqui estejamos perante a presunção de rendimentos prevista no nº4 do artº 6º do CIRS - Os lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.

É que tal presunção só se verificaria se estivéssemos perante um pagamento direto da sociedade maltesa ao requerente, o que, no presente caso, não se verifica.

A sociedade maltesa e o requerente são entes jurídicos distintos, pelo que aquela presunção só poderia ocorrer se a primeira lançasse a favor do segundo, numa conta corrente (escriturada) deste, um valor de natureza não especificada, mas não resultante de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, que assim pudesse ser presumido como feito a título de lucros ou adiantamento dos lucros, nos termos do referido nº4º do artº6º do CIRS.

Tal presunção visa, sobretudo, evitar um vazio jurídico no que concerne à qualificação de determinados rendimentos, e que desse modo possa criar margem para a evasão fiscal.

Ou seja, tal presunção tem um caráter residual, é certo, mas circunscrito aos pagamentos efetuados por uma sociedade aos seus acionistas, que, por cautela, e na falta de uma qualificação concreta, se presumem feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.

No presente caso, o rendimento em questão não foi pago ao requerente pela sociedade maltesa, mas sim pelas autoridades fiscais maltesas, verificados determinados condicionalismos previstos na legislação interna de Malta.

De facto, Malta oferece um regime fiscal baseado num sistema único de imputação total (full imputation system) em que o imposto sobre os lucros pagos pela empresa que distribui os dividendos é disponibilizado ao sócio como um crédito de imposto.

Tal significa que, para além dos lucros distribuídos pela sociedade, o sócio pode ainda receber, adicionalmente, um rendimento extra consubstanciado num crédito calculado a partir do imposto que foi pago por uma entidade terceira e juridicamente autónoma, isto é, a sociedade de que é acionista.

Ora, tal crédito, ainda que deva ser considerado como um rendimento de capitais, jamais pode ser considerado como uma distribuição efetiva ou presumida de lucros, porquanto o mesmo não foi pago direta ou indiretamente pela sociedade, nem o pagamento decorreu de uma decisão desta.

Na verdade, tanto o pagamento, como a verificação dos pressupostos dos quais o

mesmo depende são exclusivamente da competência da autoridade fiscal de Malta.

Assim, porque o rendimento em causa decorre da detenção de elementos patrimoniais de natureza mobiliária (as ações da sociedade maltesa), o mesmo deve ser considerado como rendimento de capitais, nos termos do n.º 1 do art.º 5.º do CIRS, mas não especificamente a título de dividendos.

Pelo que estes rendimentos devem ser, em geral, tributados nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 72.º do CIRS, sem prejuízo da possibilidade de opção pelo respetivo englobamento prevista no n.º 12 do mesmo artigo

Por outro lado, a Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e Malta em vigor desde 05-04-2002 e a produzir efeitos após 01-01-03, (aplicável independentemente do disposto na lei interna portuguesa, por decorrência do n.º 2 do art.º 8.º da Constituição da República Portuguesa - CRP), estabelece no n.º 3 do seu art.º 10.º, que o termo «dividendos» ali usado, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bónus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui.

Acrescendo o n.º 1 do Protocolo que integra a CDT, que de acordo com a legislação em vigor em Malta, o imposto sobre o rendimento pago por uma sociedade, no que se refere à parte dos lucros distribuídos como dividendos, é assimilado ao imposto sobre o rendimento das pessoas físicas que incide sobre os acionistas que recebem tais dividendos. Na titularidade do acionista, os dividendos ficam sujeitos a imposto depois de acrescentado o imposto pago pela sociedade sobre os lucros dos quais esses dividendos são pagos e o montante de imposto em causa, resultante dessa assimilação, é imputado na dívida de imposto do acionista respeitante aos respetivos rendimentos provenientes de todas as fontes

De onde resulta que os rendimentos em questão devem ser considerados como rendimentos de capitais (categoria E), como se referiu, mas especificamente com a natureza de dividendos, ao abrigo da CDT Portugal/Malta

No tocante à tributação em território português, a competência tributária é cumulativa (partilhada por Portugal e Malta), nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art.º 10.º da CDT celebrada entre Portugal e Malta

Sendo que, dada a sua condição de residente não habitual, o requerente pode beneficiar da isenção prevista no n.º 5 do art.º 81 do CIRS:

"Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:

- a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou
- b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que

aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português".

De facto, se ao abrigo da CDT Portugal/Malta, o rendimento em causa pode ser tributado em ambos os Estados, encontram-se reunidas as condições para o aproveitamento da isenção.