

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIRC

Artigo: 4º

Assunto: Tratamento fiscal de incrementos patrimoniais gratuitos, cujos beneficiários são pessoas coletivas não residentes, consubstanciados em quantias monetárias a concretizar por "trust", constituído para o efeito por nomeação de instância judicial inglesa, e resultantes de venda de imóvel sito em Portugal e de conta bancária em instituição bancária não residente.

Processo: 2018001283 - Despacho de 2018-11-08 da Subdiretora-Geral

Conteúdo: -A situação a esclarecer refere-se ao tratamento fiscal de incrementos patrimoniais gratuitos, cujos beneficiários (fideicomissários) são pessoas coletivas não residentes, consubstanciados em quantias monetárias a concretizar pelos executores do testamento (herdeiros fiduciários) resultantes da aquisição e posterior venda de imóvel sito em Portugal e de conta bancária em instituição bancária com estabelecimento estável em Portugal;

- A relação de "trust" constituída por nomeação do Tribunal de Justiça inglês para administração da herança em cumprimento das disposições testamentárias da falecida autora da herança define-se "como uma relação fiduciária através da qual os bens são transmitidos a uma pessoa (trustee) para que esta os administre em benefício de um terceiro (beneficiário) e em conformidade com o objetivo estabelecido no ato constitutivo".

- O trust não se encontra incorporado no ordenamento jurídico português como figura geral, pelo que, fora dos domínios expressamente previstos, as relações entre o trustee e o beneficiário não podem estender-se à estrutura e ao conteúdo dos direitos reais, desde logo por força do princípio da tipicidade que os caracteriza;

- Assim, por falta do enquadramento nos tipos de direitos reais legalmente definidos, não pode valer como situação real qualquer acordo ou relação que se traduza na divisão da titularidade – jurídica ou em substância -, ainda que contratualmente ou judicialmente estabelecida (cfr. art.º 1306.º do Código Civil). Também, o direito português estabelece que a propriedade temporária só é aceite mediante autorização legal expressa (cfr. n.º 2 do artigo 1307º do CC) e o instituto em causa caracteriza-se pela atribuição ao trustee de uma propriedade a termo;

- No caso apreciando trata-se de um "trust testamentário", mais especificamente, de um "trust for sale", isto é, o que se caracteriza por o trustee assumir a obrigação de liquidar a herança e distribuir os ativos pelos herdeiros, colocando-se, face ao ordenamento jurídico português, a questão de saber, no que ao imóvel respeita, para quem se transmitiu o direito in rem, isto é, importa saber se a propriedade se consolidou nos fiduciários (os testamentários designados pela instância judicial inglesa) ou nas instituições beneficiárias inglesas

- A maioria da doutrina portuguesa (cfr. Ferrer Correia e Marques dos Santos) sugere a consolidação da propriedade no beneficiário, no caso do trust mortis causa sobre coisa situada em Portugal, considerando inconciliáveis as normas

inglesas (chamadas a título de *lex successionis*) com as regras jurídico-reais portuguesas, propondo a redução dos poderes do trustee, aplicando-lhe as normas relativas ao executor testamentário.

- O entendimento ora defendido resulta também da interpretação do facto gerador do efeito real tal como previsto pela lei portuguesa, ou seja, do sentido das disposições testamentárias resulta a atribuição da propriedade do imóvel aos beneficiários instituídos, ainda que, por via de uma administração, judicialmente determinada, em seu absoluto benefício;

- Em termos fiscais e em sede de IRC, o entendimento sancionado é o de que à luz da alínea c) do n.º 1 do art. 2.º do CIRC, só se reconhece personalidade tributária aos trusts, enquanto patrimónios autónomos ou massas unificadas de bens desprovidos de personalidade jurídica, quando os rendimentos obtidos não sejam sujeitos a imposto diretamente na titularidade das pessoas singulares ou coletivas que tenham a qualidade de beneficiários do trust.

Ou seja, apenas nos casos em que se desconheça a identificação dos beneficiários do trust, este último é considerado sujeito passivo de IRC. Sendo conhecida a identidade do instituidor ou beneficiário, dado que a norma do art. 2.º, n.º 1, alínea c) possui carácter residual, deixa de fazer sentido tributar o trust como sujeito passivo de IRC, sendo os rendimentos por si produzidos tributáveis na esfera do beneficiário;

- Por sua vez, não sendo no atual sistema jurídico português os trusts reconhecidos, a não ser nos casos expressamente previstos, entende-se, por falta de enquadramento nos tipos de direitos reais legalmente definidos, que o trust em causa não beneficia da aplicação do regime previsto na CDT entre Portugal e o Reino Unido da Grã-Bretanha e a Irlanda do Norte para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos Sobre o Rendimento, aprovada pelo Decreto-Lei 48.497 de 24-07 de 1968, sendo os beneficiários efetivos dos rendimentos as entidades eventualmente sujeitas a tributação;

- O IRC incide - no caso de entidades com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS - sobre "Os rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito" (cfr. alínea d) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC) e, com relevância para o caso presente, sobre os seguintes rendimentos obtidos em território português (cfr. n.º 2 do artigo 4.º do CIRC):

- Incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito respeitantes a direitos reais sobre bens imóveis situados em território português (n.º 1 da alínea e) do n.º 3 do art. 4.º CIRC);

- Rendimentos relativos a imóveis situados no território português, incluindo os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa (al. a) do n.º 3 do art. 4.º CIRC);

- Sendo a lei pessoal da autora da herança e a da residência dos beneficiários, a Inglaterra, a localização dos bens da herança, Portugal, há que observar o que dispõe a Convenção entre Portugal e o Reino Unido da Grã-Bretanha e a Irlanda do Norte para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos Sobre o Rendimento, aprovada pelo Decreto-Lei 48.497 de 24-07-de 1968;

- No que se refere ao incremento patrimonial gratuito resultante da aquisição mortis causa do imóvel acima melhor identificado - ainda que os incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito respeitantes a direitos reais sobre bens imóveis situados em território português se encontrem abrangidos na previsão do n.º 1 da alínea e) do n.º 3 do art. 4.º CIRC - de acordo com a 1.ª parte do artigo 20.º da CDT, a competência para a respetiva tributação encontra-se atribuída ao Estado da residência da autora da sucessão e dos respetivos, beneficiários, no caso, ao Reino Unido, não podendo, por conseguinte, tal incremento patrimonial ser passível de tributação em sede de IRC;

- Por sua vez a mesma CDT dispõe, no que respeita aos rendimentos de mais-valias, que os ganhos provenientes da alienação de bens imobiliários, conforme são definidos no parágrafo 2) do artigo 6.º dessa Convenção, podem ser tributados no Estado Contratante em que tais bens estiverem situados (cfr. artigo 13.º 1).

Face à remissão do CIRC para as regras vigentes em sede de IRS relativamente à quantificação do rendimento tributável, há que considerar as normas de incidência e de quantificação do resultado tributável de cada uma das categorias vigentes em sede de IRS.

Considera-se, à luz das normas internas e da CDT, serem passíveis de tributação os incrementos patrimoniais consubstanciados nas eventuais mais valias resultantes da venda, pelos testamenteiros, da fracção autónoma em causa.

O valor de aquisição a considerar deverá ser o valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo à data do decesso da autora da herança ou, na inexistência desta, o valor que serviria de base a essa liquidação caso fosse devido esse imposto, nos termos do n.º 1 do artigo 45.º do CIRS. O valor de realização será o valor da venda ou, se superior, o valor patrimonial tributário, sem prejuízo de prova em contrário (cfr. art. 44.º, alínea f) do n.º 1, n.ºs 2 e 5 do CIRS);