

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIRC

Artigo: 23.º

Assunto: "Perdão de dívida" de entidade sediada em Portugal a uma sua sucursal localizada em Angola e dedução de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional

Processo: 2018 004794, PIV n.º 14789, sancionado por Despacho, de 25 de fevereiro de 2019, da Subdiretora-Geral do IR.

Conteúdo: No pedido em apreço está em causa, por um lado, saber qual o enquadramento jurídico-tributário a conferir a uma operação descrita pela entidade como um "Perdão de dívida" a conceder a uma sua sucursal localizada em Angola, e, por outro lado, esclarecer quanto à possibilidade de aproveitar de um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (CIDT), apurado nos termos do artigo 91.º do CIRC.

Enquadramento da operação designada como "Perdão de dívida"

Em resultado da atividade desenvolvida através da sua sucursal localizada em Angola, a entidade, no período compreendido entre x e x+11, procedeu à transferência de equipamentos e peças e à prestação de serviços à sua sucursal, efetuando o registo do rendimento respetivo (vendas) e dos montantes a pagar pela sucursal relativamente a essas operações.

Dos montantes acumulados em dívida relativos às referidas operações, pretende a entidade proceder à anulação de parte desse montante, através de uma operação que designa como "Perdão de dívida".

Refira-se, a propósito do enquadramento da operação em causa, que as sucursais não têm personalidade jurídica distinta da entidade à qual pertencem, sendo um mero prolongamento da mesma, considerando-se, em termos fiscais, um estabelecimento estável da empresa que representam.

Estando localizada fora do território nacional, a sucursal tem de cumprir a legislação, nomeadamente de cariz contabilístico e fiscal, do país onde se encontra, no caso concreto de Angola. Porém, não se tratando de uma entidade com personalidade jurídica distinta, e embora possa ter a contabilidade organizada de acordo com as regras desse país, todas as operações efetuadas pela sucursal devem também ser integradas na contabilidade da sociedade portuguesa, de acordo com as regras estabelecidas pelo Sistema de Normalização Contabilística.

Em conformidade e por forma a possibilitar o apuramento do lucro tributável, estabelece a alínea a) do n.º 1 do artigo 125.º do CIRC, que, no tocante às pessoas coletivas e outras entidades residentes em território português, a contabilidade será centralizada em território nacional, a qual abará igualmente as operações realizadas no estrangeiro.

De facto, não sendo exercida a opção pelo regime de isenção a que se refere o artigo 54.º-A do CIRC, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIRC, relativamente

às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português, o que implica que, na base tributável da sede, seja incluído o resultado contabilístico da sucursal, segundo as normas internas (contabilísticas e fiscais).

Nos termos da alínea a) do n.º 9 do artigo 63.º do CIRC, as regras em matéria de preços de transferência previstas nesse normativo, são aplicáveis, também, às relações entre "Uma entidade residente e os seus estabelecimentos estáveis situados fora do território português ou entre estes."

Deste modo, releva no contexto das operações estabelecidas entre o sujeito passivo e o seu estabelecimento estável, o princípio de plena concorrência consagrado no n.º 1 do artigo 63.º do CIRC, devendo assim, "ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis."

Contudo, a assimilação fiscal do estabelecimento estável a uma entidade independente, em regra, não pode ser levada até às últimas consequências, pois, perante certas operações concretas, não é possível ignorar o facto de que o estabelecimento estável não é mais do que uma parte de uma mesma entidade jurídica. E, nessas circunstâncias, pode legitimamente justificar-se a introdução de derrogações ao princípio da independência absoluta entre a sede e o estabelecimento estável, sobretudo se estiverem em causa operações desenvolvidas no âmbito das relações internas, entre o estabelecimento estável e a sede.

O perdão de dívida, quando concedido, traduz-se num rendimento na esfera do devedor e de um gasto na esfera do credor, resultantes, respetivamente, do desreconhecimento da obrigação de pagar e do direito a receber um determinado crédito que, quando constituído, havia sido reconhecido contabilisticamente por cada uma das partes envolvidas na operação.

Ora, com o registo contabilístico das importâncias a pagar pela sucursal à sede em resultado da transferência de equipamentos ocorrida, pretende-se apenas reconhecer contabilisticamente a circunstância de, no futuro, se vir a concretizar um fluxo financeiro entre a sede e a sucursal, que, atento o facto de se tratar de uma mesma entidade, mais não é, que uma mera transferência de fundos.

Os referidos registos do ativo (na esfera da sede) e do passivo (na esfera da sucursal), em substância, não refletem a existência de qualquer dívida da sucursal à sede, uma vez que se trata da mesma entidade.

Assim, a operação em causa, não é mais do que uma "operação interna, no seio da mesma entidade jurídica e tributária (pelo menos, no que concerne a Portugal)," não obstante a mesma ser designada como "*perdão de dívida*".

Encontrando-se, reunidas na mesma pessoa a condição de credor e devedor, não se verifica ter ocorrido qualquer variação patrimonial na esfera da sede (enquanto entidade que deve aglomerar na sua esfera o resultado da atividade desenvolvida em Portugal e da atividade desenvolvida através da sua sucursal

localizada em Angola), não se considerando por isso, que se trate de um efetivo perdão de dívida.

Da operação em causa deve, assim, resultar um efeito nulo, efeito esse que resulta do facto de não ter sido obtido qualquer rendimento por parte da sucursal, ou incorrido qualquer gasto por parte da sede.

Assim, sendo a operação realizada na sequência de relações internas entre a sede e a sucursal, ou seja, no âmbito da mesma entidade jurídica, e não tendo essa entidade efetuado a opção a que se refere o artigo 54.º-A do CIRC, não se poderá considerar que, com a operação descrita, a entidade tenha efetivamente incorrido num gasto ou a sucursal obtido um rendimento, pelo que nem um nem outro devem assumir qualquer relevância fiscal, uma vez que não têm qualquer reflexo na atividade global da empresa.

Crédito de Imposto por dupla tributação jurídica internacional (DTI)

Estando a entidade, enquanto residente em território nacional, sujeita a tributação, quer pelos rendimentos obtidos em território português quer pelos rendimentos obtidos fora desse território, nos termos do n.º 1 do art.º 4.º do CIRC, pode ocorrer uma dupla tributação jurídica internacional quanto aos rendimentos obtidos fora do território nacional.

Quando estas situações ocorrem, cabe ao Estado de residência do beneficiário do rendimento eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional (DTI).

Assim, e conforme previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, aos montantes apurados nos termos do n.º 1 do mesmo normativo, é efetuada, entre outras, a dedução correspondente à dupla tributação jurídica internacional.

Caso a entidade se encontre enquadrada no RETGS, atento o disposto no n.º 6 do artigo 90.º do CIRC, as deduções a que se refere o n.º 2 do mesmo normativo (onde se inclui a dedução correspondente à dupla tributação jurídica internacional), são efetuadas ao montante que, nos termos do n.º 1, seja apurado relativamente ao grupo.

Não tendo o sujeito passivo efetuado a opção pelo método de isenção previsto no art.º 54.º-A do CIRC, para eliminar a DTI, tem que utilizar o mecanismo do crédito de imposto, previsto no art.º 91.º do CIRC, o qual prevê que, quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro, seja efetuada uma dedução à coleta correspondente à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos brutos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

Atendendo a que a sucursal se encontra localizada em Angola, importa ainda atender à Convenção para Eliminar a Dupla Tributação (CDT) entre Portugal e Angola (Resolução da Assembleia da República n.º 23/2019, de 14 de fevereiro).

Assim, caso a referida Convenção já tenha entrado em vigor à data em que se venha a verificar a inclusão dos rendimentos obtidos no estrangeiro na matéria coletável da entidade, deverá atender-se ao disposto no n.º 2 do artigo 91.º do CIRC, que estabelece que, existindo convenção para eliminar a dupla tributação, a dedução a efetuar nos termos do n.º 1 do referido artigo não pode ultrapassar o imposto que, nos termos da convenção, seria pago no estrangeiro.

Relativamente à alínea b) do n.º 1 do artigo 91.º do CIRC, para efeitos do cálculo do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, o valor a considerar deve ser o resultado fiscal interno imputável a cada sucursal (resultado contabilístico da sucursal segundo os normativos contabilísticos que vigoram internamente, com as respetivas correções fiscais resultantes da aplicação do CIRC), isto é, havendo sempre que deduzir aos rendimentos os gastos a estes associados efetivamente suportados para a sua obtenção.

Resulta, assim, que o reconhecimento e a valorização das operações entre a entidade e a sua sucursal em Angola, tendo influência no apuramento do lucro tributável do estabelecimento estável, também terão influência na determinação do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional.

Montante ao qual é efetuada a dedução do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional

Encontrando-se a entidade enquadrada no RETGS, uma vez apurado o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, a sua dedução é, nos termos do n.º 6 do artigo 90.º do CIRC, efetuada ao montante que, nos termos do n.º 1 do mesmo normativo, seja apurado relativamente ao grupo.

Caso não seja possível, por insuficiência de coleta (do grupo), efetuar a dedução integral do crédito de imposto apurado no período de tributação em que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram incluídos na matéria coletável (neste caso, o lucro tributável do estabelecimento estável), pode o seu remanescente ser deduzido à coleta dos cinco períodos de tributação seguintes, tendo em conta os limites impostos pelo n.º 3 e pela parte final do n.º 4 do artigo 91.º do CIRC.

Quanto ao montante ao qual poderá ser deduzido o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, deverá não só entrar-se em linha de conta com a coleta do IRC, mas também com a derrama estadual.

Quanto à derrama municipal, a mesma tem vida própria e pode ser liquidada e exigida mesmo que o imposto principal não atinja o estágio pleno. Autonomia essa que, acolhendo a partilha de alguns elementos do IRC, ao nível de incidência e determinação do lucro tributável, desatende, contudo, a quaisquer hipóteses de considerá-la como coleta de IRC.

Assim, a liquidação do IRC prevista no n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, à qual são efetuadas as deduções à coleta, não inclui a liquidação da derrama municipal.

As deduções determinadas no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC (onde se inclui a dedução correspondente à dupla tributação jurídica internacional) são, em regra, nos termos do n.º 6 do mesmo normativo, deduções a efetuar apenas à

coleta do IRC apurada relativamente ao grupo, não se incluindo na referida coleta de IRC, a derrama municipal.

Porém, já assim não é quando o mecanismo da eliminação da dupla tributação internacional opera de acordo com as CDT.

De facto, nos termos da maioria das convenções celebradas por Portugal, e mais concretamente no artigo 2.º da convenção celebrada com Angola, encontram-se previstos os impostos a que a mesma se aplica, onde se incluem, conforme alínea iii) do n.º 3 do referido artigo, as derramas.

Ou seja, para efeitos da CDT, a derrama municipal consubstancia um imposto sobre o rendimento.

Neste sentido, quando estejam em causa rendimentos abrangidos pela CDT celebrada com Angola, a dedução correspondente ao crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional é, pois, efetuada à soma resultante do IRC liquidado segundo as normas do CIRC e do montante das derramas municipal e estadual, liquidadas nos termos da legislação respetiva.