

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	[Código do IRC]
Artigo:	[14.º]
Assunto:	[Enquadramento fiscal de juros pagos por uma entidade com sede em território português a uma entidade não residente, na sequência de empréstimos intra-grupo.
Processo:	[2022 0004740, sancionado por despacho de 2022-11-25, pela Diretora de Serviços do IRC – PIV 23785]
Conteúdo:	[Uma sociedade de direito francês com natureza de « <i>sociétés par actions simplifiées</i> » (entidade A), detentora do capital social de uma empresa com sede em território português (entidade B), propõe-se efetuar um financiamento a esta entidade, através de suprimentos ou outros empréstimos intra-grupo, por forma a que a entidade portuguesa possa proceder à aquisição de 100% do capital social de uma outra entidade com sede em território português (entidade C).

Pretende-se saber qual o tratamento fiscal a conferir aos juros que serão pagos pela entidade B à entidade A, ou seja, se esses juros poderão beneficiar do regime previsto no n.º 12 do artigo 14.º do Código do IRC (CIRC) e, por conseguinte, se poderá ser aplicada a Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e *royalties* efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, atendendo nomeadamente ao facto de que a forma jurídica da entidade A não se encontra especificamente prevista no Anexo da Diretiva.

Para beneficiar da isenção de IRC, nos termos do n.º 12 do artigo 14.º do CIRC, é necessário que estejam cumpridos os requisitos previstos no n.º 13.

Quanto à entidade beneficiária dos rendimentos, afigura-se-nos estar cumprido o requisito da residência.

Exige-se, também, que a sociedade beneficiária esteja sujeita, sem beneficiar de qualquer isenção, a um dos impostos sobre os lucros, que, no caso, corresponde ao «*impôt sur les sociétés*» na França. Neste aspeto, alega-se que a totalidade dos rendimentos estão sujeitos a imposto, sem beneficiar de qualquer isenção subjetiva.

Quanto ao requisito, em que se exige que a entidade beneficiária assuma uma das formas jurídicas enunciadas na lista do anexo à Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, dos Juros e *Royalties*, de 3 de junho de 2003, ainda que esta Diretiva tenha sofrido diversas alterações (01/07/2013; 01/01/2007; 01/05/2004), por forma a ter em consideração os tipos de sociedades dos países que aderiram à União Europeia em 2004, 2007 e 2013 e tenha sido apresentada, no passado, pela Comissão Europeia, uma proposta de alteração (11/11/2011) à mesma (A COM (2011) 714), entre outras a inclusão das sociedades designadas por «*société par actions simplifiée*», na realidade estas entidades nunca foram incluídas nas sucessivas alterações efetuadas àquela legislação comunitária .

Não estando aquelas entidades cobertas pelo âmbito da Diretiva 2003/49/CE e, conseqüentemente, não cumprindo o disposto na subalínea ii), alínea a) do n.º 13 do artigo 14.º do CIRC, não poderão os juros em causa beneficiar da isenção prevista no n.º 12 da mesma norma.

Por outro lado, é invocado que está a ser aplicado um tratamento fiscal distinto à mesma situação (i.e., pagamento de juros), consoante o pagamento seja efetuado a uma sociedade residente ou a uma sociedade não residente, alegando-se que as sociedades residentes beneficiárias dos rendimentos em idênticas circunstâncias têm um tratamento fiscal mais favorável.

Sobre este aspeto, importa referir que, em conformidade com o disposto no artigo 4.º, n.º 2 do CIRC, as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos. Entre os rendimentos considerados como tal figuram, nos termos do artigo 4.º, n.º 3, alínea c) do CIRC, os juros pagos por devedores que tenham residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável situado neste Estado.

Na falta de uma convenção para evitar a dupla tributação, tais rendimentos são, em princípio, em conformidade com o artigo 87.º, n.º 4, do CIRC, tributados à taxa de 25%. Em conformidade com o artigo 94.º, n.º 1, alínea c), conjugado com o n.º 3, alínea b), o IRC retido na fonte tem caráter definitivo. Sendo a retenção na fonte efetuada a título definitivo, há dispensa da entrega da declaração Modelo 22 de IRC. Estes rendimentos podem, no entanto, ficar isentos, desde que pagos a uma sociedade de outro Estado membro da União Europeia ou a um estabelecimento estável situado noutro Estado membro de uma sociedade de um Estado membro e verificados os demais requisitos previstos no n.º 13 do artigo 14.º do CIRC. E, caso os beneficiários dos rendimentos façam a prova, perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, do cumprimento dos requisitos, ficam dispensados de retenção na fonte. Caso contrário, ficarão sujeitos a tributação. Repare-se que a Diretiva sobre os Juros e *Royalties* tem por objetivo a eliminação da dupla tributação jurídica destes rendimentos, de modo a assegurar que as transações entre sociedades de Estados-membros diferentes não estejam sujeitas a condições fiscais menos favoráveis do que as condições que se aplicam às mesmas transações quando efetuadas entre sociedades do mesmo Estado-membro.

Quando os rendimentos de juros são auferidos por residentes, os mesmos são tributados aquando da entrega da declaração de rendimentos pelo respetivo beneficiário (juntamente com os restantes rendimentos). Esses rendimentos ficam sujeitos a retenção na fonte, com a natureza de imposto por conta, à taxa de 25%, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 94.º do CIRC, podendo haver dispensa de retenção na fonte desde que cumpridos determinados requisitos (isto é, desde que o beneficiário detenha mais de 10 % do capital social da entidade devedora do rendimento, diretamente, ou indiretamente através de outras sociedades, desde que a participação no capital social tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição - alínea h) do n.º 1 do artigo 97.º do CIRC). Caso esses requisitos não estejam cumpridos, esses rendimentos ficam sujeitos a retenção na fonte,

Como se pode ver, quer os juros sejam pagos a uma entidade residente quer sejam pagos a uma entidade não residente, os mesmos ficam sujeitos a uma única tributação no Estado da residência do beneficiário de tais rendimentos, não se exigindo a tributação por retenção na fonte, mediante determinados requisitos. A distinção na tributação dos residentes face aos não residentes sem estabelecimento estável evidencia-se na natureza da retenção na fonte em causa. Na tributação das pessoas coletivas residentes em Portugal, o mecanismo de retenção na fonte funciona como um adiantamento. No que respeita à tributação dos não residentes

sem estabelecimento estável, a retenção na fonte assume a natureza definitiva, cabendo à entidade pagadora a responsabilidade pela entrega do imposto.

Acresce que, no caso em apreço, a isenção também não seria aplicável, mesmo que se verificassem as condições e requisitos do n.º 13 do artigo 14.º do CIRC, uma vez que a participação mínima não se encontra detida, de modo ininterrupto, durante os doze meses anteriores à data em que se verifica a obrigação de retenção na fonte, sem prejuízo de a entidade beneficiária poder requerer o reembolso do imposto pago assim que esteja preenchido este requisito.

De qualquer modo, mesmo que estivessem reunidos todos os pressupostos anteriormente referidos, existindo relações especiais, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 63.º, entre o pagador ou o devedor e o beneficiário efetivo dos juros, como acontece no caso apresentado, não se aplicaria o regime de isenção ao excesso sobre o montante dos juros que, na ausência de tais relações, teria sido acordado entre o pagador e o beneficiário efetivo.

Assim sendo, não estando reunidas as condições exigidas no n.º 13 do artigo 14.º, os juros auferidos pela entidade residente em França ficam sujeitos a tributação, à taxa de 25%, nos termos previstos no n.º 4 do artigo 87.º do CIRC, sem prejuízo de ser acionada a respetiva Convenção, caso em que a retenção na fonte se efetuará à taxa reduzida prevista na mesma.