

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.2º - Sujeitos passivos
- Assunto: Dupla residência - "Direção efetiva" - Eliminação da dupla tributação internacional
- Processo: 26078, com despacho de 2024-07-20, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Uma entidade, com sede em território português, tem por objeto a prestação de serviços na área de engenharia mecânica, gestão, consultoria e design. A entidade tem dois sócios não residentes, que residem na Áustria, os quais poderão deslocar-se esporadicamente a Portugal para a tomada de algumas decisões. Um dos sócios que tem dupla nacionalidade, portuguesa e brasileira, também será o gerente e o único trabalhador da empresa. Os projetos serão realizados maioritariamente a partir da sua residência (Áustria), para países comunitários e terceiros.

Pretende saber as obrigações contabilísticas e fiscais em Portugal e se a Áustria poderá chamar a si a tributação e obrigações.

Quanto às obrigações que a entidade tem em Portugal, importa salientar que o legislador nacional estabeleceu, no seu artigo 2.º, n.º 3 do Código do IRC (CIRC), que, para efeitos de IRC, consideram-se residentes as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português, o que significa que os elementos de conexão são em alternativa. Ou seja, para ser considerada residente basta que a sua sede se situe em Portugal.

No caso apresentado, a sede situa-se em Portugal, pelo que, face à lei interna, a entidade, sendo uma sociedade por quotas com sede em território português, é considerada um sujeito passivo residente, nos termos do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC.

Como entidade que exerce, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o IRC incide sobre o lucro que for apurado, sendo o lucro tributável constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC.

Sendo um sujeito passivo residente em território nacional, é tributado pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo aqueles que provêm de outros territórios, conforme disposto no n.º 1 do artigo 4.º do CIRC (regra da universalidade ou da base mundial), situação que pode originar uma dupla tributação quanto aos rendimentos obtidos fora do território nacional.

A dupla tributação jurídica internacional consiste na incidência, em mais do que um Estado, (i) de impostos equiparáveis, relativamente (ii) ao mesmo sujeito passivo, (iii) ao mesmo facto gerador de imposto, e (iv) ao mesmo período de tributação. Considera-se que são impostos equiparáveis os impostos vigentes em vários Estados que, embora podendo ter denominações distintas, tenham uma natureza semelhante.

Quando estas situações ocorrem, cabe ao Estado de residência do beneficiário do rendimento eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional, como no caso em análise, através do mecanismo previsto no artigo 91.º do CIRC - Crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (CIDTJI), caso o sujeito passivo não tenha optado pelo método de isenção previsto no artigo 54.º-A do CIRC, na situação de ter um estabelecimento estável (EE) situado fora do território nacional.

O regime do artigo 91.º do CIRC prevê uma dedução à coleta da menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correção prevista no n.º 1 do artigo 68.º, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

Na determinação da matéria coletável sujeita a imposto, existindo rendimentos obtidos no estrangeiro que deem lugar a crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, nos termos do artigo 91.º, esses rendimentos devem ser considerados, para efeitos de tributação, pelas respetivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro.

Como entidade que exerce, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, deve proceder ao pagamento do imposto nos termos seguintes: a) Em três pagamentos por conta, com vencimento em julho, setembro e 15 de dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 12.º mês do respetivo período de tributação; b) Até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração periódica de rendimentos, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias entregues por conta; c) Até ao dia do envio da declaração de substituição a que se refere o artigo 122.º, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias já pagas (c.f. artigo 104.º).

Importa, ainda, alertar que é obrigada à apresentação da declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 120.º do CIRC (Vide artigo 117.º, n.º 1, al. b)), até ao último dia do mês de maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil (Vide artigo 120.º). É, também, obrigada a entregar a declaração anual de informação contabilística e fiscal, através do portal das finanças, até ao dia 15 de julho (Vide artigo 121.º).

Para além do que anteriormente se referiu, exercendo, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, é obrigada a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei, que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável.

Na execução da contabilidade deve observar-se em especial o seguinte: a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário; b) As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos. Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam (c.f. artigo 123.º).

Não obstante o referido anteriormente, há que ter em conta que, na situação sub judice, apesar de a entidade ser considerada residente em Portugal, caso a Áustria considere também a requerente como residente naquele país, verificar-se-á um fenómeno de dupla residência. De facto, uma das razões que pode determinar a existência de dupla

residência de uma sociedade resulta de um determinado Estado qualificar uma sociedade como residente em virtude de a mesma ter aí a sua "sede estatutária", enquanto que o outro Estado considera essa mesma sociedade como residente porque a direção efetiva se encontra no seu território. Para ultrapassar esta situação terá de se recorrer ao disposto na convenção celebrada entre os dois países.

Nos termos da Convenção entre Portugal e a Áustria para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital, assinada em Viena em 29 de dezembro de 1970 (CDT), a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar» (Vide n.º 1 do artigo 4.º da CDT).

Por seu lado, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º da CDT: «3. Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua direção efetiva». Neste caso, perante um conflito de residência, a Convenção celebrada entre os dois países envolvidos dá primazia ao elemento de conexão subjetivo "direção efetiva".

Salienta-se que, em 2017, o artigo 4, n.º 3 da Convenção Modelo foi alterado, no sentido de, em caso de dupla residência de pessoa coletiva, o diferendo ser resolvido através de mútuo acordo entre os Estados envolvidos, ainda que se deva, para tal, atender ao critério da direção efetiva (§24.1. e §24.5 do Comentário). Porém, não tem de se atender apenas a esses. Podem os Estados atender a outros critérios, incluindo os meramente formais, pois a solução é desenhada caso a caso (§23 do Comentário). Se não for estabelecido acordo, então tal sujeito passivo não poderá usufruir de nenhum benefício provido pelo Acordo sobre Dupla Tributação (ADT), a não ser quanto ao expressamente reconhecido e acordado pelas autoridades dos Estados.

Tendo sido aprovada em Portugal a Convenção Multilateral para a Aplicação das Medidas Relativas às Convenções Fiscais Destinadas a Prevenir a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros, adotada em Paris, em 24 de novembro de 2016 (MLI), através da Resolução da Assembleia da República n.º 225/2019, há que atender ao disposto no seu n.º 1 do artigo 4.º - Entidades com dupla residência, nos termos do qual: «1. Quando, em virtude do disposto numa Convenção fiscal abrangida, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de mais do que uma Jurisdição Contratante, as autoridades competentes das Jurisdições Contratantes procurarão determinar, através de acordo amigável, a Jurisdição Contratante de que essa pessoa deve ser considerada residente para efeitos da Convenção fiscal abrangida, tendo em consideração o local da direção efetiva dessa pessoa, o local onde foi constituída ou estabelecida, bem como quaisquer outros fatores relevantes. Na ausência desse acordo, essa pessoa não terá direito aos desagrvamentos ou isenções de imposto previstos na Convenção fiscal abrangida, salvo na medida e nos termos que sejam eventualmente acordados pelas autoridades competentes das Jurisdições Contratantes».

Porém, quanto a este aspeto, Portugal efetuou uma reserva, conforme consta do Aviso n.º 27/2020, de 14 de julho, que torna público que a República Portuguesa depositou o seu instrumento de ratificação da MLI.

Nos termos daquele aviso, é esclarecido o seguinte: «c) Quanto às entidades com dupla residência (artigo 4.º da Convenção), em conformidade com a alínea a) do n.º 3 do artigo 4.º da Convenção, a República Portuguesa reserva-se o direito de não aplicar o artigo 4.º da Convenção às suas convenções fiscais abrangidas;».

Assim sendo, afigura-se ser de aplicar o disposto na CDT aplicável ao caso, em que prevalece o critério da direção efetiva. Ou seja, colocando-se a questão da dupla residência, deve-se atender ao local onde se encontra a direção efetiva da entidade.

E, nesse aspeto, há que ter em conta que os dois sócios residem na Áustria e se afirma que a atividade é, maioritariamente, realizada a partir da residência dos sócios.

Ao contrário da sede, que pode ser facilmente definida por lei, o conceito de direção efetiva é mais fluído, no sentido de que corresponde ao local onde são tomadas as decisões estratégicas. É o local onde está situada a administração da empresa e onde são tomadas as decisões correntes da sua gestão. O que faz com que, na prática, cada Estado pode estabelecer os critérios de residência que bem entenda, podendo até ocorrer situações de dupla residência (por exemplo, quando a sede se encontra localizada num determinado Estado e os poderes decisórios num outro Estado), como pode acontecer no caso presente.

Para determinar o local da direção efetiva, é preciso atender às características de cada caso. Sempre que não seja possível determinar qual o local da direção efetiva, quando os sócios residam e se reúnam fora do local da sede, a determinação do local da direção efetiva pode ser feita procurando responder a um conjunto de questões que ponderam outros fatores ou circunstâncias, nomeadamente: a. Onde são realizadas as reuniões do Conselho de Administração? b. Onde são tomadas as decisões mais importantes da empresa? c. Quem adota as decisões mais importantes? d. Onde é adotada a política societária e quem a determina? e. Existem outros corpos sociais (e.g. conselhos consultivos, fiscais)? Com que tipo de poderes? f. O Conselho de Administração recebe instruções de terceiros, residentes noutros Estados, para deliberar e executar as suas decisões? g. Quem celebra os contratos societários? Estes contratos estão sujeitos a aprovações prévias ou ratificações posteriores? h. Onde são celebrados os contratos da Sociedade? i. Existem contratos de administração celebrados com terceiras entidades que não sejam os administradores eleitos? j. Qual o local de residência dos restantes administradores? k. Onde se realiza a atividade económica e empresarial? Podem ainda existir outras perguntas pertinentes, mas, em princípio, com a resposta a este conjunto de questões já é possível determinar, com um grau de segurança aceitável, o local onde a empresa de facto é gerida.

No caso em análise, sabemos que os sócios residem na Áustria e que poderão deslocar-se esporadicamente a Portugal para a tomada de algumas decisões. Caso as decisões estruturais de gestão e controlo da empresa ocorram em Portugal, afigura-se-nos que se poderá entender que a direção efetiva se localiza em Portugal. De facto, se os sócios tomarem as decisões comerciais e de gestão em Portugal e se o negócio for efetivamente conduzido por Portugal, aí poderemos considerar que a direção efetiva será em Portugal.

Nestes termos, se se considerar que a direção efetiva está em Portugal (bem como a sede) e a verificar-se que existe dupla tributação, a eliminação ocorrerá nos termos já anteriormente referidos.

Mas, na situação de se considerar que a direção efetiva se situa na Áustria, a eliminação da dupla tributação caberá a esse país e não a Portugal.

Assim sendo, a questão de saber onde se localiza a direção efetiva depende da resposta aos critérios anteriormente mencionados.