



SÓNIA LUCAS

Consultora da Ordem dos Contabilistas
Certificados
comunicacao@occ.pt

“Anti-Tax Avoidance Directive” – transposição para o sistema fiscal português

No dia 3 de maio de 2019, foi publicada a Lei n.º 32/2019, que pretende reforçar o combate às práticas de elisão fiscal, transpondo para a ordem jurídica nacional as diretivas comunitárias habitualmente designadas por “Anti-Tax Avoidance Directives” (ATAD).

Estas diretivas baseiam-se nos padrões globais desenvolvidos pela OCDE sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS – “Base Erosion and Profit Shifting”). Os principais objetivos são evitar o planeamento tributário abusivo e estabelecer medidas que visam a tributação mais justa e eficiente das sociedades, consagrando mecanismos de prevenção essencialmente dirigidos para empresas multinacionais e operações transfronteiriças.

A legislação fiscal portuguesa já compreendia no geral as alterações introduzidas por estas diretivas. Todavia, foram efetuados alguns ajustamentos ao Código do IRC, à Lei Geral Tributária e ao Código de Procedimento e de Processo Tributário, que procuraremos destacar. Sem prejuízo das exceções legalmente previstas, os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades.

A imputação é feita na base tributável relativa ao período de tributação do sujeito passivo que integrar o termo do período de tributação da entidade participada, pelo montante do lucro ou rendimentos por esta obtidos, consoante o caso, determinados nos termos do Código do IRC, e de acordo com a percentagem de controlo detida pelo sujeito passivo. Aos lucros ou aos rendimentos sujeitos a imputação é deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros ou rendimentos, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa entidade.

Os prejuízos fiscais, apurados pela entidade nos termos do Código do IRC, são dedutíveis, de acordo com a percentagem de controlo detida pelo sujeito passivo, aos rendimentos imputáveis nos termos referidos anteriormente, até à respetiva concorrência, em um ou mais dos cinco períodos de tributação seguintes.

Em caso de transmissão onerosa de partes sociais de uma entidade não residente a que tenha sido aplicado este regime, são dedutíveis, ao valor de realização, os valores que o sujeito passivo prove terem sido imputados para efeitos de determinação do lucro tributável de períodos de tributação anteriores, na parte em que os mesmos não tenham sido ainda considerados na distribuição de lucros ou rendimentos provenientes daquela entidade não residente.

Custo de aquisição dos ativos

Na sequência das alterações introduzidas no conceito de sociedade estrangeira controlada (CFC - controlled foreign companies), considera-se que uma entidade está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território da mesma constar da lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou quando o imposto sobre os lucros efetivamente pago seja inferior a 50 % do imposto que seria devido nos termos do Código do IRC. Passa-se, portanto, a definir a CFC com base na taxa efetiva de tributação e não na taxa nominal.

Introduzem-se alterações nas regras de valorização dos ativos e passivos quando se verifica a desafetação de elementos do ativo de um estabelecimento estável situado fora do território português, assim como quando as entidades transferem a sede ou direção efetiva para território português, dos elementos do seu ativo detidos à data dessa transferência, e que não se encontrem nessa data afetos a estabelecimento estável situado em território português.

Regra geral, considera-se como custo de aquisição dos ativos, para efeitos fiscais, o respetivo valor líquido contabilístico, desde que este não exceda o valor de mercado nessa data. Para efeitos de apuramento dos resultados respeitantes aos elementos do passivo, considera-se o respetivo valor líquido contabilístico à data da transferência.

Com a transferência da residência de sociedade para fora do território português, as diferenças entre os valores de mercado e os valores fiscalmente relevantes dos elementos patrimoniais dessa entidade, à data de cessação, constituem componentes positivas ou negativas para efeitos de determinação do lucro tributável do período de tributação em que ocorre a cessação.

No caso de transferência da residência de uma sociedade com sede ou direção efetiva em território português para outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, o imposto é pago de acordo com uma das seguintes modalidades: (i) imediatamente, pela totalidade do imposto apurado na declaração de rendimentos apresentada nos termos e prazos legalmente estabelecidos; (ii) em frações anuais de igual montante, correspondentes a um quinto do valor do imposto apurado com início no período de tributação em que ocorre a transferência da residência (“Pagamento fracionado”). Conforme se verifica, foi revogada a possibilidade de “Pagamento diferido” do imposto, embora a lei estabeleça um regime transitório para esta situação.

Às componentes positivas ou negativas, apuradas nos termos da transferência de residência para outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, relativas a partes sociais, é aplicável o disposto no regime de “participation exemption”.

O mencionado relativamente à transferência

de residência é aplicável, com as necessárias adaptações, na determinação do lucro tributável imputável a um estabelecimento estável de entidade não residente situado em território português, quando ocorra a cessação da atividade em território português ou a transferência para fora do território português dos elementos patrimoniais que se encontrem afetos ao estabelecimento estável.

Para exercer a opção pela não concorrência para a determinação do lucro tributável de sujeitos passivos com sede ou direção efetiva em território português, dos lucros e dos prejuízos imputáveis a estabelecimento estável situado fora do território português, introduz-se o requisito adicional de que o imposto sobre os lucros efetivamente pago fora do território nacional não pode ser inferior a 50 % do imposto que seria devido nos termos do Código do IRC, exceto quando se verificarem determinadas condições.

Medidas adicionais em 2020

Para evitar a prática de hipertrofia dos juros por parte das empresas, verifica-se o alargamento significativo do elenco de encargos financeiros considerados no âmbito da definição de “gastos de financiamento líquidos”, procurando incluir gastos de financiamento que, de outro modo, escapariam a esta qualificação e às restrições fiscais implícitas.

Uma das alterações mais significativas deste diploma está relacionada com a cláusula geral antiabuso.

Esta norma passa a dirigir-se, de modo mais abrangente, a quaisquer construções ou séries de construções, que sejam realizadas com abuso de formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, deixando ainda de ser necessário identificar como finalidade principal a obtenção de vantagens fiscais, mas bastando identificar como uma das finalidades em causa a obtenção de vantagens fiscais.

O objetivo é impedir a produção de efeitos fiscais dos atos praticados, efetuando-se a tributação de acordo com a substância económica das operações e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.

Prevê-se ainda, nos casos em que da construção ou séries de construções tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com caráter definitivo, ou uma redução do montante do imposto retido a título definitivo, a consideração de que a correspondente vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário do rendimento.

De referir que a introdução de mais conceitos indefinidos nestas normas, como “construções ou séries de construções”, tende a potenciar a litigância em matéria fiscal, nomeadamente pela discricionariedade deixada à Autoridade Tributária e Aduaneira.

A partir de 1 de janeiro de 2020 prevê-se a publicação de medidas adicionais contra práticas fiscais prejudiciais, visando eliminar mais fatores de distorção e repor a correta afetação dos recursos tributários.