SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA
& ASSOCIADOS

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (1º TRIMESTRE DE 2017)

Pretende-se, com a presente Informação Fiscal, apresentar uma síntese trimestral das principais decisões proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) em matéria tributária, analisando, caso a caso, o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter.

Esta Informação Fiscal é relativa ao 1.º Trimestre de 2017 e destacamos os seguintes casos:

A presente Informação destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta. Não deve servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte contacto@rffadvogados.pt.

***

Esta Informação é enviada nos termos dos artigos 22.º e 23.º do Decreto-Lei n.º 7/2004, de 7 de Janeiro, relativa ao envio de correio electrónico não solicitado. Caso pretenda ser removido da nossa base de dados e evitar futuras comunicações semelhantes, por favor envie um email com "Remover" para o endereço email newsletter@rffadvogados.com.

Legal 500–Band1 Tax "Portuguese Law Firm" and Band1 Tax "RFF Leading Individual" 2013/2014/2015/2016/2017
Chambers & Partners – Band 1 "RFF Leading Individual" 2013/2014/2015/2016
International Tax Review – "Best European Newcomer" (shortlisted) 2013 / "Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2014 / "Tax Controversy Leaders" 2014/2015 / "Indirect Tax Leaders 2015" / "Women in Tax Leaders Guide 2015" / European Best Newcomer" 2016
Best Lawyers – "RFF Tax Lawyer of the Year" 2014 / "Recommended Lawyers" 2015/2016
Who´s Who Legal – "RFF Corporate Tax Adviser of the Year" 2013/2015 / "Coporate Tax – Controversy" 2016 / "Corporate Tax section of WWL - Thought Leaders" 2017
IBFD – Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor 2013/2014/2015/2016

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

1.

NÚMERO DO PROCESSO: 345/2016 –T
DATA: 10 de Janeiro de 2017
ASSUNTO: Direito à dedução; Sociedade Desportiva; aquisição de serviços de intermediação na contratação de jogadores de futebol; aquisição de direitos de imagem de jogadores de futebol.

FACTOS

A Requerente, pessoa colectiva, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, com intervenção de tribunal colectivo, tendo em vista a anulação de liquidações de IVA e juros compensatórios relativas a vários meses do ano de 2012, no valor total de € 152.950,00, emitidas no seguimento de uma acção inspectiva.

O Tribunal arbitral foi constituído pelo Senhor Prof. Doutor Rui Duarte Morais (designado pela Requerente) e pelo Senhor Dr. Emanuel Vidal Lima (designado pela Administração tributária), tendo ambas as partes acordado designar como Árbitro Presidente o Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

A Requerente é uma sociedade desportiva que agrega a actividade de futebol profissional masculino do clube "B" e que, para ter acesso a jogadores de futebol em boa relação qualidade/preço, tem por prática contratar os serviços de profissionais especializados - agentes de futebol -, aos quais indica o perfil e as características pretendidas.

A Requerente justifica o recurso aos serviços de agentes com o facto de "B" ser um clube de reconhecido êxito, o que implica que, caso contrate os jogadores directamente no mercado, pague preços superiores, para além de não dispor de meios próprios de prospecção de jogadores que satisfaçam as suas necessidades.

Uma vez concretizada a contratação de um jogador, a Requerente paga ao agente a respectiva comissão, fazendo constar a sua intervenção no contrato de trabalho desportivo celebrado com o atleta. Os pagamentos aos agentes apenas ocorrem quando há uma efectiva contrapartida, sob a forma da prestação de serviços.

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

No âmbito das suas relações contratuais com os patrocinadores, que revestem capital importância para o seu financiamento, a Requerente disponibiliza aos mesmos, a título ocasional, determinados jogadores para acções de promoção.

A Requerente adquiriu a sociedades terceiras os direitos de imagem dos jogadores "E" e "R", tendo, nesta operação, autoliquidado o IVA correspondente, que posteriormente deduziu.

Em sede de inspecção tributária, a Administração tributária não aceitou a dedução do IVA suportado pela Requerente nos pagamentos efectuados a agentes que tiveram intervenção nas contratações dos jogadores "U", "KK", "HH" e "WW", e, bem assim, considerou ilegal a dedução do IVA referente à aquisição dos direitos de imagem dos jogadores "E" e "R", tendo, em consequência, emitido as liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios que foram objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral.

ANÁLISE DO TRIBUNAL:

O tribunal arbitral analisou duas questões: (i) a alegada inadmissibilidade da dedução do IVA em relação à aquisição de serviços de intermediação na contratação de diversos jogadores, com base nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA; (ii) a alegada inadmissibilidade da dedução do IVA em relação à aquisição de direitos de imagem de vários jogadores, à luz dos artigos 6.º e 20.º do Código do IVA.

Relativamente à primeira questão, o tribunal arbitral entendeu que a prova produzida contrariava os pressupostos de facto em que assentou a correcção efectuada pela Administração tributária, que, por conseguinte, foi anulada.

Assim decidiu o tribunal arbitral por ter considerado provado que uma vez que a Requerente não possuía meios próprios para prospecção do mercado de jogadores de futebol, contactou vários agentes precisamente com o objectivo de efectuar esses serviços e concretizar a contratação de atletas, ficando a formalização dos contratos com os agentes e o pagamento pelos serviços prestados dependentes da concretização dos negócios.

Por outro lado, considerou o tribunal arbitral que não podia considerar-se provado, como pretendia a Administração tributária, que os serviços não tinham sido adquiridos pela

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

Requerente e que tivessem sido os jogadores a impor a presença dos agentes - como seus representantes - nas negociações, nem que a Requerente tivesse celebrado qualquer contrato ou efectuado qualquer pagamento relacionado com a representação dos jogadores.
Por ter decidido que da prova produzida resultava a efectiva prestação de serviços pelos agentes à Requerente, os quais estavam conexionados com a sua actividade, inexistia obstáculo legal à dedução do IVA suportado aquando do pagamento destes serviços, razão pela qual concluiu que, nesta parte, as liquidações contestadas enfermavam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto.

No que concerne à segunda questão acima identificada, a Administração tributária questionou, com base nos artigos 6.º e 20.º do Código do IVA, a dedução do IVA suportado com a aquisição, a entidades terceiras, dos direitos de imagem de vários jogadores em virtude do seguinte: (i) não foi comprovada a indispensabilidade de a Requerente suportar os gastos em causa para a obtenção de rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC; (ii) a Requerente alegou ter pago montantes sobre direitos relativamente aos quais não registou qualquer rendimento e não possui, nem montou, uma estrutura empresarial adequada para a sua exploração.

Tal como se referiu a respeito da primeira questão, o tribunal arbitral constituído considerou que as correcções relativas ao IVA suportado com aquisição de direitos de imagem enfermavam de erro sobre os pressupostos de facto, tendo procedido, por conseguinte, à anulação das liquidações de imposto e juros compensatórios.

Contrariando a interpretação da Administração tributária, que pugnava pela não verificação do requisito da indispensabilidade dos gastos previsto no Código do IRC, o tribunal arbitral entendeu que para que este requisito se encontrasse satisfeito era suficiente que os gastos fossem efectuados no interesse da empresa e que fossem conexos com a sua actividade, independentemente de com eles terem ou não sido obtidos proveitos, ou se ter confirmado a sua relevância para a manutenção da fonte produtora.

Para o tribunal arbitral, ficou provado que: (i) a Requerente deu efectiva utilização aos direitos de imagem adquiridos, tendo utilizado directamente os jogadores em acções de promoção própria, cedendo os jogadores para acções de patrocinadores e clientes de camarotes; (ii) a

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

aquisição dos direitos de imagem dos jogadores estava em conexão efectiva com os proveitos que a Requerente obteve, por visar assegurar o cumprimento de obrigações decorrentes de contratos celebrados com patrocinadores, criar condições para os realizar em condições mais atractivas e favorecer a obtenção de patrocínios.

Na decisão, é feita referência ao acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de 06-09-2012, proferido no processo n.º C-496/11, no qual se lê: "admite-se igualmente um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo directo e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, um nexo directo e imediato com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo".

Conclui o tribunal a referir que da prova produzida resultou que, independentemente da utilização dada aos direitos de imagem, as despesas com a sua aquisição deram origem e permitiram a obtenção de patrocínios, os quais se traduziram em rendimentos relacionados com a actividade da Requerente, tendo as despesas com essa aquisição um nexo directo e imediato com o conjunto da sua actividade.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: 347/2016-T
DATA: 24 de Janeiro de 2017
ASSUNTO: IRC – Gastos; Sociedade desportiva; Preços de transferência; Aquisição de serviços de intermediação na contratação de jogadores de futebol; Aquisição de direitos de imagem de jogadores de futebol; Mais-valias

FACTOS:

A Requerente, pessoa colectiva, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, com intervenção de tribunal colectivo, e peticionou a anulação parcial da liquidação de IRC e juros compensatórios, relativa ao exercício de 2012, no valor total de € 1.090.191,05.

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

O tribunal arbitral foi constituído pelo Senhor Prof. Doutor Rui Duarte Morais (designado pela Requerente) e pela Senhora Dra. Maria Manuela do Nascimento Roseiro (designada pela Administração tributária), tendo ambas as partes acordado designar como Árbitro Presidente o Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

A Requerente é uma sociedade anónima desportiva (SAD) que agrega a actividade de futebol profissional masculino do clube "B". Por imposição legal, a Requerente foi autonomizada do clube "B", ficando responsável pelo futebol profissional e o clube pelos escalões de formação e modalidades amadoras.

Para ter acesso a jogadores de futebol a preços mais favoráveis, a Requerente contrata, habitualmente, os serviços de profissionais especializados - agentes de futebol -, aos quais indica o perfil e as características pretendidas.

Uma vez concretizada a contratação de um jogador, a Requerente paga ao agente a respectiva comissão, fazendo constar a sua intervenção no contrato de trabalho desportivo celebrado com o atleta. Os pagamentos aos agentes apenas ocorrem quando há uma efectiva contrapartida, sob a forma da prestação de serviços.

No âmbito das suas relações contratuais com os patrocinadores, que revestem capital importância para o seu financiamento, a Requerente disponibiliza aos mesmos, a título ocasional, determinados jogadores para acções de promoção.

A Requerente adquiriu, a entidades terceiras, os direitos de imagem dos jogadores "F" e "NN".

A Requerente presta apoios financeiros ao clube "B", por via de empréstimos remunerados, tendo sido acordado que os juros em questão eram donativos efectuados pela primeira.

A Requerente nunca equacionou cobrar a "B" juros pelos empréstimos, uma vez que o clube também lhe fornece ajuda, nomeadamente, através da cedência do estádio por uma quantia irrelevante e da cedência de jogadores das camadas jovens, sem quaisquer encargos.

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

ANÁLISE DO TRIBUNAL:

Foram três as questões sobre as quais o tribunal arbitral se pronunciou.

Em primeiro lugar, debruçou-se sobre os gastos não aceites fiscalmente pela Administração tributária, nos termos do artigo 23.º do Código do IRC, relativos ao pagamento a agentes na aquisição de serviços de intermediação na contratação de jogadores, e, também, sobre as correcções às mais-valias apuradas na alienação de jogadores.

Em segundo lugar, e também à luz do disposto no artigo 23.º do Código do IRC, apreciou a dedutibilidade dos gastos com a aquisição de direitos de imagem de vários jogadores.

Em terceiro lugar, analisou a questão da imputação de juros, nos termos previstos no artigo 63.º do Código do IRC, em operações com entidades relacionadas, designadamente, com "B".

Relativamente à primeira questão, uma vez que a Administração tributária questionou a dedutibilidade em IRC dos gastos com a aquisição de serviços de intermediação de agentes desportivos para a contratação de diversos jogadores, o tribunal arbitral analisou cada uma das contratações, tendo julgado procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral quanto às correcções respeitantes aos gastos relativos à contratação dos jogadores "F", "L", "O", "S", "W", "DD" e "GG", e improcedente quanto à correcção respeitante aos gastos relativos à contratação do jogador "BB".

A Requerente suscitou, subsidiariamente, o erro no cálculo das mais-valias apuradas com a contratação e posterior venda dos jogadores "W" e "F", devido à não-aceitação como gastos fiscalmente dedutíveis das despesas com os agentes que prestaram serviços à Requerente nas contratações. No entanto, o tribunal considerou prejudicado o conhecimento desta questão, atendendo à procedência do Pedido de Pronúncia Arbitral no que diz respeito à consideração como gastos dedutíveis das despesas com agentes relativas a estas contratações.

Relativamente à segunda questão, acerca dos gastos com a aquisição dos direitos de imagem de jogadores, a Administração tributária aplicou a Circular n.º 17/2011, de 19-05-2011, e considerou não serem dedutíveis, para efeitos de determinação do lucro tributável da

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

Requerente, os encargos suportados com a aquisição de direitos de imagem dos jogadores "F" e "NN".

O tribunal arbitral defendeu que para que o requisito da indispensabilidade previsto no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC (na redacção anterior à que foi introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro) se verifique, basta que os gastos sejam feitos no interesse da empresa e estejam conexionados com a sua actividade, independentemente de terem sido obtidos proveitos ou se ter confirmado a sua relevância para a manutenção da fonte produtora.

Nesse sentido, considerou que da prova testemunhal produzida ficou demonstrado que a aquisição de direitos de imagem dos jogadores está conexionada com os proveitos obtidos pela Requerente, uma vez que tem por objectivo assegurar o cumprimento das obrigações decorrentes dos contratos celebrados com patrocinadores, criar condições para os realizar em condições mais favoráveis e potenciar a obtenção de novos patrocínios. Ficou ainda provado que a Requerente utilizou os direitos de imagem adquiridos, usando os jogadores em questão em acções promocionais.

Em consequência, o tribunal arbitral julgou procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral quanto às correcções respeitantes aos gastos com a aquisição de direitos de imagem dos jogadores "F" e "NN" e anulou, nesta parte, a liquidação de IRC e juros compensatórios.

Por fim, em relação à terceira questão - imputação dos juros, nos termos do disposto no artigo 63.º do Código do IRC, em operações com entidades relacionadas, designadamente, com o clube "B" -, a divergência situava-se na qualificação das operações em causa - mútuos sem juros para a Administração tributária e donativos em espécie (por empréstimos sem juros) para a Requerente.

A Requerente alegou ter sido realizada uma requalificação da operação, o que não seria autorizado pelo artigo 63.º do Código do IRC e pelas demais regras de preços de transferência, e redundaria na ilegalidade da correcção efectuada. Subsidiariamente, arguiu a violação dos princípios da legalidade, justiça, boa-fé e imparcialidade, previstos no artigo 55.º da Lei Geral Tributária.

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

Sobre a qualificação das operações em causa, entendeu o tribunal arbitral colectivo estar-se perante a materialidade de contratos de mútuo e que a inexistência de juros não alterava essa qualificação, na medida em que o artigo 1145.º do Código Civil prevê que o mútuo pode ser gratuito ou oneroso.

Para o tribunal arbitral, as operações em causa enquadravam-se no n.º 1 do artigo 63.º do Código do IRC, uma vez que foram realizadas por entidades em relação às quais existiam relações especiais. Assim, o facto de existirem benefícios com relevância patrimonial proporcionados por "B" à Requerente não a exonerava da observância do princípio da plena concorrência, conforme prevê o n.º 1 do artigo 63.º do Código do IRC.

Acrescenta referindo que a eventualidade dos juros não divergirem do preço de mercado das prestações não dispensa a Requerente do cumprimento do princípio da plena concorrência, bem como das regras instrumentais constantes dos n.ºs 6 e 7 da citada disposição do Código do IRC (manutenção de dossier de preços de transferência e indicação, na declaração anual de informação contabilística e fiscal, da existência de operações com entidades com as quais esteja em situação de relações especiais).

Quanto a este ponto, o tribunal arbitral decidiu que a correcção efectuada não foi de natureza qualitativa, uma vez que a Administração tributária não deu aos mútuos (contabilizados como empréstimo pela Requerente) outra qualificação jurídica, mas apenas quantificou o valor de juros que seria presumivelmente contratado, aceite e praticado em contratos de mútuo comparáveis celebrados entre entidades independentes (i.e., determinou o preço de plena concorrência).

No que concerne à violação dos princípios da legalidade, justiça, boa-fé e imparcialidade, o tribunal arbitral argumentou não ter ficado demonstrada a alegada omissão pela Administração tributária do dever de realização de diligências adicionais no contexto do procedimento tributário, não ocorrendo, por isso, violação dos princípios da legalidade, justiça, boa-fé e imparcialidade.

Assim, julgou improcedente o Pedido de Pronúncia Arbitral quanto à questão dos preços de transferência e, por conseguinte, absolveu a Administração tributária e Aduaneira dos pedidos de anulação da liquidação de IRC e juros compensatórios, na parte respectiva. No que

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

concerne aos juros compensatórios, o tribunal arbitral referiu serem devidos por ter existido culpa da Requerente no atraso da liquidação do imposto.

Em conformidade, o tribunal arbitral decidiu julgar apenas parcialmente procedente o pedido de condenação da Administração tributária no pagamento de uma indemnização pela prestação indevida de garantia nas execuções fiscais instauradas para a cobrança coerciva do IRC e dos juros compensatórios adicionalmente liquidados.

O acórdão do tribunal arbitral contém uma declaração de voto vencido do árbitro designado pela Administração tributária, Dra. Maria Manuela do Nascimento Roseiro, em que manifesta o seu afastamento em relação à decisão do colectivo, apenas dando a sua concordância no segmento decisório referente aos juros de operações com entidades relacionadas (preços de transferência).

3.

NÚMERO DO PROCESSO: 332/2016 –T
DATA: 10 de Janeiro de 2017
ASSUNTO: IRS – conceito de residente (alínea b) do n.º 1 do art. 16.º do IRS; dupla residência; CDT entre Portugal e Espanha

O Requerente, pessoa singular, apresentou pedido de pronúncia arbitral para apreciação da (i)legalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), relativa ao ano de 2014, no valor total de € 134.917,71 (incluindo € 25.558,71 de sobretaxa extraordinária e € 2.439,05 de juros compensatórios).

Alega o Requerente existir um vício de violação da lei, dado que na liquidação de imposto foi (indevidamente, na sua perspectiva) considerado como sendo residente fiscal em Portugal, e a violação de regras convencionais, porquanto, ao abrigo do artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Internacional celebrada entre Portugal e Espanha, deveria ser considerado residente fiscal em Espanha.

O tribunal arbitral colectivo foi constituído, no dia 12-09-2016, pela Senhora Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Árbitra Presidente), pelo Senhor Dr. João Taborda da Gama e

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

pelo Senhor Dr. André Bacelar Gonçalves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, uma vez que o Requerente optou por não designar árbitro.

FACTOS

O Requerente, de nacionalidade espanhola, é jogador profissional de futebol e, em Julho de 2014, celebrou um contrato de trabalho desportivo com "B", entidade sedeada em Portugal, por cinco épocas desportivas, tendo estado, anteriormente, ao serviço do clube de futebol "C", em Espanha.

Como trabalhador de "B", o Requerente foi obrigado a obter um número de identificação fiscal português (NIF), embora, devido à sua ausência do território nacional para acompanhar a equipa no estágio de preparação para a época desportiva, não tenha tratado do assunto pessoalmente.

Em 18-07-2014, foi atribuído ao Requerente um NIF com a qualidade de residente fiscal em território Português, tendo, nesta ocasião, sido indicado como domicílio fiscal a morada do clube "B".

O Requerente argumentou que não poderia ser considerado residente fiscal em Portugal, por aplicação das regras de direito interno, no ano de 2014, em virtude das seguintes circunstâncias: (i) uma vez que apenas foi contratado pelo clube "B" em 12-07-2014, nunca antes tendo estado em Portugal, não permaneceu mais de 183 dias em território nacional no ano de 2014; (ii) apesar de o Requerente viver em Portugal a 31-12-2014, numa casa por si arrendada a partir de Setembro de 2014, tal não bastava para que se pudesse considerar preenchida a previsão da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.

Alegou o Requerente que a sua residência habitual era na cidade de Oviedo, em Espanha, local onde residia a sua família, e que todos os impostos, seguros e encargos relacionados com a manutenção da residência e imposto automóvel durante o ano de 2014 foram pagos em Espanha.

Acrescenta que, mesmo que assim não se entendesse, existiria uma situação de dupla residência fiscal que, a ser resolvida em conformidade com as regras de desempate (tie-

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

braker rules) estabelecidas pela Convenção para Evitar a Dupla Tributação Internacional entre Portugal e Espanha, determinaria que a sua residência fiscal se situava em território espanhol, seja por ser o Estado onde se localizava o seu centro de interesses vitais, seja por ser o Estado da sua nacionalidade.
Por entender que não poderia ser considerado residente fiscal em Portugal em 2014, o Requerente não apresentou a competente declaração Modelo 3 de IRS respeitante a este período, tendo, ao invés, submetido uma declaração de rendimentos em Espanha.

Em sentido divergente, a Administração tributária, confrontada com a falta de entrega da declaração anual de rendimentos por parte do Requerente, emitiu uma liquidação de IRS por referência a 2014.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Considera o tribunal arbitral que a questão principal a solucionar consiste em determinar se o Requerente deverá ou não ser considerado residente para efeitos fiscais em Portugal no ano de 2014.

O colectivo de árbitros conclui que, para efeitos da lei interna, em especial, do Código de IRS, o Requerente deveria ser considerado residente em Portugal durante todo o ano de 2014, uma vez que cumpria os requisitos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.

No entanto, como, simultaneamente, preenchia os requisitos de residência fiscal estabelecidos pela lei interna espanhola, tendo, inclusive, sido tributado em Espanha como residente no ano de 2014, existia uma situação de dupla residência fiscal que impunha o recurso à Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha.

Sobre a aplicação da referida Convenção, mais precisamente do seu artigo 4.º, que procura resolver situações de dupla residência mediante a estipulação de critérios de desempate, o tribunal arbitral defende que, falecendo os critérios antecedentes, o conflito deveria ser resolvido de acordo com o previsto na alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º, que determina que "Se permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, [a pessoa] será considerada residente apenas no Estado de que seja nacional".

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

Dado que o Requerente tinha nacionalidade Espanhola, era em Espanha que deveria considerar-se residente fiscal no ano de 2014.

Concluiu, assim, o tribunal arbitral que a liquidação de IRS relativa a 2014, ao pressupor a residência do sujeito passivo em território português, era ilegal, devendo ser anulada na íntegra.

4.

NÚMERO DO PROCESSO: 166/2016 –T
DATA: 10 de Fevereiro de 2017
ASSUNTO: IMT – cisão; sócio único; aquisição 75% capital social – Artigos em causa: alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código de IMT

A Requerente, pessoa colectiva constituída segundo a lei luxemburguesa, apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IMT no valor de € 417.150, 91.

A Requerente designou como Árbitro o Senhor Dr. João Espanha, a Administração tributária designou como Árbitro o Senhor Prof. Doutor Américo Brás Carlos (após renúncia do Senhor Prof. Doutor João Ricardo Catarino) e ambos acordaram designar como Árbitro Presidente a Senhora Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs.

FACTOS

A Requerente é uma sociedade de direito luxemburguês cuja constituição resultou de um processo de cisão ocorrido em 14-11-2014, no âmbito do qual foi efectuado o destaque de um conjunto de activos e passivos integrantes de "compartimentos" da sociedade "B", também de direito luxemburguês, para com os mesmos constituir três novas sociedades – "C", "D" e "A" (Requerente).

A sociedade "B" e as outras três sociedades resultantes do destaque de activos e passivos tinham como sócio único a sociedade "F, Lda." (adiante simplesmente "F").

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

Nos activos destacados do património da sociedade "B" para a Requerente, anteriormente incluídos no "Compartimento 4" da referida "B", estava a totalidade das quotas representativas do capital da sociedade "F", que, à data, possuía bens imóveis no seu activo.

Os Serviços de Inspecção Tributária da Administração tributária entenderam que, uma vez que "F" possuía bens imóveis em território português, quando a Requerente adquiriu a totalidade das quotas da mesma no âmbito do supra descrito processo de cisão (que teve lugar no Luxemburgo), deveria ter procedido à liquidação de IMT pela transmissão dos imóveis que faziam parte do património de "F", nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código de IMT.

A Requerente contestou por entender, em suma, que o processo de cisão do qual resultou a sua constituição não consubstanciou uma transmissão onerosa de que tenha resultado a aquisição de mais de 75 % das quotas da sociedade "F", pelo que o acto de liquidação de IMT enfermava de ilegalidade por manifesto erro sobre os pressupostos de facto e de direito da norma de incidência objectiva constante na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do CIMT.

Defende, ainda, que mesmo que se considerasse que do processo de cisão pudesse resultar um facto gerador para efeitos de IMT, em particular o previsto na referida alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º CIMT, uma interpretação com essa dimensão sempre seria inconstitucional por violação do princípio da capacidade contributiva, ínsito nos princípios da igualdade e justiça tributários, e ainda da norma constante do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa.

Em sentido oposto, a Administração tributária argumenta que estava preenchida a regra de incidência de IMT do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), do Código do IMT e que, ainda que tal não procedesse, os factos em questão poderiam ser enquadrados na alínea g) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT (que, grosso modo, sujeita a IMT as transmissões de imóveis por fusão ou cisão de sociedades), por existir uma nova sociedade, que detém riqueza que não detinha antes - ainda que o sócio seja indirectamente o mesmo -, à semelhança do que acontece nas fusões e cisões.

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

ANÁLISE DO TRIBUNAL

O tribunal arbitral centrou a questão de direito a decidir na interpretação da regra de incidência contida na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT, que, em traços gerais, sujeita a IMT a aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome colectivo, em comandita simples ou por quotas, quando tais sociedades possuam bens imóveis, e quando por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois casados ou unidos de facto.

Nessa medida, cumpria determinar se quando uma sociedade com um sócio único é objecto de uma cisão e a sociedade resultante da cisão fica no seu activo com 100 % do capital de uma sociedade com bens imóveis localizados em Portugal, se estará perante a hipótese prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código de IMT e, como tal, uma transmissão de bens imóveis tributável.

Considera o tribunal arbitral que esta disposição constitui uma norma de incidência com a natureza de uma ficção jurídica, cuja mens legis é a de uma cláusula anti-abuso, tendo por desígnio prevenir a fraude, evasão ou elisão fiscal.

Tratando-se de uma norma anti-abuso, são-lhe aplicáveis as regras de interpretação do Código Civil, ex vi do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, o que significa que, para além do sentido literal da norma, é necessário ter em consideração o elemento teleológico da mesma - isto é, a sua finalidade -, que é evitar a fraude, evasão ou elisão fiscal.

Para dar uma resposta ao caso em análise, o tribunal arbitral, invocando a distinção entre operações de cisão mediante incorporação (sociedades pré-existem à operação) e mediante constituição de novas sociedades (são constituídas pela própria sociedade que se cinde em resultado da operação), refere que "Esta aquisição originária resultado da constituição da sociedade resultante da cisão, não se subsume, pois ao disposto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), do CIMT, porquanto só nos caos em que (...) o sócio maioritário viera a adquirir posteriormente (à constituição da sociedade) uma quota ou parte social é que ficará sujeito a IMT de acordo com o preceito em questão (neste sentido, vd. Circular 15/2002, de 28 de Maio)".

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

Continua o tribunal dizendo que este é entendimento que resulta do n.º2 da Circular 15/2002, que se refere à interpretação do Código da SISA, sendo em tudo similar à norma em questão, « "(...) se no acto de constituição de uma sociedade que possua bens imóveis, algum dos sócios ficar a dispor de, pelo menos, 75 % do seu capital social, não será devida sisa por esse facto, só quando tal sócio vier a adquirir, posteriormente, outra quota ou parte social, é que se verifica ficar sujeito a imposto municipal de sisa, de harmonia com o artigo 2.º § 1.º, 6.º e regra 2.ª do § 3.º art. 19.º do Código citado."»

Acerca da supra citada Circular, o tribunal arbitral admite mesmo estranhar a posição da Administração tributária, porquanto a mesma se encontra, nos termos da Lei Geral Tributária, vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de igual natureza, podendo conjecturar-se que os serviços não terão compreendido que de uma cisão simples resultava a constituição ex novo da sociedade resultante da cisão.

Continuando a argumentação exposta, considera o tribunal arbitral que, mesmo se se entendesse que estávamos perante uma transmissão onerosa abrangida pela letra da norma em questão, a mesma não teria aplicação no caso concreto, uma vez que estas situações não foram contempladas pelo pensamento legislativo aquando da sua formulação.

Para o colectivo, sendo o fim que a norma prossegue evitar a fraude, evasão ou elisão fiscal, não se reveste de qualquer sentido aplicá-la nas situações em que não há qualquer aquisição material ou de facto de património imobiliário, mesmo que por via societária. Acresce que, sendo o sócio da sociedade cindida e da sociedade que nasceu da cisão a mesma entidade, não houve qualquer "aquisição de partes sociais, da qual algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social".

Conclui, assim, que a situação em análise não é coberta pela letra nem pelo espírito da norma de incidência da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT, porque: (i) não ser verifica um aquisição a posteriori de mais de 75% do capital social de "F"; (ii) tampouco se verifica uma aquisição por uma nova pessoa jurídica, porque da operação em causa resultou a inscrição a favor da Requerente de 100% do capital de "F".

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

Para o tribunal arbitral, a Administração tributária incorreu em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que determina a ilegalidade da liquidação de IMT, conforme peticionado pela Requerente.

Lisboa, 27 de Abril de 2017

Rogério M. Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
Vânia Codeço
Leonardo Scolari
Francisca Queiroz Vieira

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt