

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Países Baixos
Artigo/Verba:	Art.13º - Mais-valias
Assunto:	ART 13 CDT PORTUGAL HOLANDA
Processo:	26144, com despacho de 2024-04-29, do Diretor de Serviços da DSRI, por subdelegação
Conteúdo:	Vem XXX efetuar um pedido de informação vinculativa sobre o enquadramento jurídico-tributário, em sede de Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (IRS), no que se refere à tributação das mais valias decorrentes da alienação onerosa das participações que detém em duas sociedades holandesas, ao abrigo do regime especial de tributação aplicável a Residentes Não Habituais (RNH), bem como às obrigações declarativas decorrentes dessas operações.

ANÁLISE DO PEDIDO

1. O Requerente registou-se como residente em Portugal, em ---, tendo adquirido o estatuto de residente não habitual (RNH) em ---, concedido para o período de 2023 a 2032.
2. Conforme refere, detém 99,9% da entidade X e 70% da entidade Y, ambas residentes, para efeitos fiscais, nos Países Baixos, sendo que pretende proceder à alienação onerosa de tais participações, mediante realização de uma permuta de ações com uma BV holandesa (sociedade de responsabilidade limitada).
3. Invoca o Requerente que essa permuta se equipara a uma alienação de ações, ao abrigo da legislação interna Portuguesa, o que origina uma mais-valia sujeita a tributação, em Portugal, uma vez que a sua residência se situa em território português, devendo a mais valia ser reportada na respetiva declaração Modelo 3 de IRS.
4. Não obstante, entende o Requerente que a mais-valia que poderá surgir da transação acima identificada, estará isenta ao abrigo do regime especial de tributação aplicável aos RNH, decorrendo tal isenção da alínea a) do nº5 do artº 81.º do Código do IRS (CIRS), conjugado com o estabelecido no n.º 5 do artº do 13.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação ("CDT") celebrada entre Portugal e os Países Baixos, na medida em que a disposição convencional concede direitos de tributação aos Países Baixos, na situação aí especificamente prevista.
5. Da leitura integral do artigo 13.º da CDT, constata-se que a competência tributária relativa a mais-valias decorrentes da transmissão onerosa de partes sociais, é, regra geral, atribuída, com caráter de exclusividade ao Estado da residência do beneficiário do rendimento, pelo que, à partida, não seria aplicável a isenção de tributação ao abrigo do regime dos residentes não habituais, porquanto, nos termos da referida alínea a) do nº5 do artº 81.º do CIRS, esse benefício só se aplica aos rendimentos (de mais valias, entre outros) auferidos por RNH, que possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado.
6. Note-se que, apesar de já ter sido revogada, com efeitos a partir de 01/01/2024, a alínea a) do nº5 do artº 81.º do CIRS, na redação vigente até à data da revogação, mantém-se continua a vigorar relativamente a contribuintes que já se encontrassem inscritos como residentes não habituais, e enquanto não estiver esgotado o período concedido (o que aqui acontece - o requerente inscreveu-se como RNH em ---, e o estatuto foi concedido para o período de 2023 a 2032).
7. Tal previsão foi estabelecida pela própria Lei revogatória (Lei 82/2023, de 29/12),

através de um regime transitório especificamente definido no seu artº236º.

8. Acontece, porém, que o mencionado artº 13º da CDT celebrada entre Portugal e a Holanda consagra uma exceção à referida regra geral, no seu nº5, conforme se passa a transcrever:

"Não obstante o disposto no n.º4, um Estado Contratante pode, de acordo com a sua legislação interna, incluindo a interpretação do termo «alienação», tributar os ganhos que uma pessoa singular residente do outro Estado Contratante aufera da alienação de ações, de bónus de fruição ou de créditos de uma sociedade cujo capital esteja dividido em ações e que, segundo a legislação do primeiro Estado Contratante mencionado, é residente desse Estado, e da alienação de parte dos direitos conexos com as referidas ações, ações de fruição ou créditos, se a pessoa singular - isoladamente ou com o cônjuge - ou um dos seus parentes, por via de consanguinidade ou de afinidade em linha direta, detiver, direta ou indiretamente, pelo menos 5% da emissão de capital de uma determinada classe de ações nessa sociedade. Esta disposição só é aplicável se a pessoa singular que aufera os ganhos tiver sido residente do primeiro Estado mencionado no decurso dos últimos 10 anos anteriores ao ano em que os ganhos são auferidos e desde que, no momento em que se tornou residente do outro Estado Contratante, as condições atrás referidas respeitantes à detenção de uma participação na referida sociedade fossem satisfeitas. Nos casos em que, segundo a legislação nacional do primeiro Estado Contratante mencionado, se tenha procedido a uma liquidação relativa à pessoa singular em causa referente à alienação das ações mencionadas que se considera ter tido lugar no momento da sua emigração do primeiro Estado Contratante mencionado, as disposições anteriores aplicar-se-ão apenas na medida em que estiver ainda pendente uma parte da liquidação."

9. É entendimento do requerente que as ditas operações de permuta de ações são qualificáveis como "alienações", passíveis de tributação em território holandês, nos termos do nº5 do artº13º da CDT Portugal/Holanda, o que, a considerar-se, implicaria a possibilidade de aproveitamento da isenção prevista no âmbito do regime especial de tributação aplicável aos RNH.

10. Ora, da citada norma convencional, extrai-se um conjunto de condições, cumulativas, de cujo preenchimento depende a qualificação dos rendimentos aqui em causa como tributáveis na Holanda, e assim suscetíveis de isenção em Portugal ao abrigo do regime jurídico dos RNH.

11. Para que a pretensão do requerente seja aceite, será necessária a verificação de tais condições.

12. Desde logo, quanto à possibilidade de tributação dos rendimentos na Holanda, nos termos previstos na exceção constante no nº5 do artº 13º da CDT Portugal/Holanda, há-que referir que tal depende da interpretação do termo «alienação», de acordo com a legislação interna holandesa.

13. Na verdade estamos, em termos de aplicação e interpretação da CDT, perante uma situação de reenvio para o direito interno, na linha aliás, do disposto no nº2 do artº3º da CDT Portugal/Holanda - " No que se refere à aplicação da Convenção por um Estado Contratante, em qualquer momento, qualquer expressão não definida de outro modo terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado relativa aos impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação decorrente da referida legislação fiscal sobre a que resulte das outras leis desse Estado".

14. Assim, se a Holanda considerar a transação aqui em causa como uma "alienação", e para que seja aplicável o referido nº5 do artº 13º da CDT, terão que se verificar cumulativamente, os seguintes factos:

- Os ganhos do requerente (pessoa singular residente do outro Estado Contratante, aqui Portugal) têm que decorrer da alienação de ações das sociedades X e Y.
- O capital da X e da Y tem que estar dividido em ações.

- A X e a Y têm que ser residentes na Holanda, segundo a legislação holandesa
- O requerente (isoladamente ou com o cônjuge - ou um dos seus parentes, por via de consanguinidade ou de afinidade em linha direta) tem que deter, direta ou indiretamente, pelo menos 5% da emissão de capital de uma determinada classe de ações na X e da Y.
- O requerente tem que ter sido residente da Holanda no decurso dos últimos 10 anos anteriores ao ano em que os ganhos forem auferidos
- As condições atrás referidas respeitantes à detenção de uma participação na X e na Y tinham que se encontrar cumpridas no momento em que o requerente se tornou residente de Portugal.
- Confirmação acerca da existência de uma liquidação relativa ao requerente referente à alienação das ações mencionadas que se considera ter tido lugar no momento da sua emigração da Holanda, e, em caso afirmativo, qual o estado da mesma, nomeadamente se ainda está pendente uma parte da liquidação

15. A prova de tais factos deve ser documental, nomeadamente através de declaração(ões) emitida(s) pelas autoridades fiscais holandesas onde seja atestado:

- Que os ganhos do requerente decorrentes da permuta da referida permuta de ações foram considerados como alienação de ações das sociedades X e Y
- Que as entidades X e Y são residentes fiscais na Holanda
- Que o capital da X e Y está dividido em ações.
- Que o requerente (isoladamente ou com o cônjuge - ou um dos seus parentes, por via de consanguinidade ou de afinidade em linha direta) detém, direta ou indiretamente, pelo menos 5% do capital da X e da Y, e que tal detenção já ocorria no momento em que o requerente se tornou residente de Portugal
- Que o requerente foi residente da Holanda no decurso dos últimos 10 anos anteriores ao ano de obtenção dos ganhos.
- A existência de uma liquidação relativa ao requerente referente à alienação das ações em questão efetuada no momento da sua emigração da Holanda, e, em caso afirmativo, qual o estado da mesma, nomeadamente se ainda está pendente uma parte da liquidação

16. Quanto às provas relativas à detenção do capital, as mesmas podem ser materializadas através de cópias do livro de registo de ações.

17. Ora, da análise aos documentos de suporte probatório apresentados, verifica-se que a única comprovação efetuada foi a referente à residência fiscal, na Holanda, das entidades X e Y.

18. Os restantes elementos não são suscetíveis de atestar qualquer um dos factos sujeitos a prova.

19. De onde se conclui que não se encontram preenchidos os requisitos que permitam atender a pretensão do requerente.

20. Do ponto de vista declarativo, tratando-se de mais valias decorrentes da alienação de ações, os respetivos rendimentos devem ser declarados no quadro 9.2A do anexo J.

21. Caso venha a reunir as condições que permitam operar a isenção pretendida, o requerente deve solicitá-la no anexo L.