

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.98º - Dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes
- Assunto: Pagamento de dividendos a entidade transparente não residente - Retenção na fonte
- Processo: 25620, com despacho de 2024-08-22, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Uma entidade (entidade A), com sede em território português, é detida por uma sociedade de investimento com capital variável (entidade B), com sede no Luxemburgo, a qual, por sua vez, é também detida por uma sociedade de investimento com capital variável (entidade C), com sede no Luxemburgo, qualificando-se ambas as entidades, no Luxemburgo, como sociedades transparentes. A entidade A vai proceder ao pagamento de dividendos à entidade B, sendo os beneficiários efetivos entidades residentes na Alemanha.

Pretende-se saber se, para efeitos de retenção na fonte, deve ser considerada a situação dos beneficiários efetivos dos rendimentos, que, no caso, são entidades constituídas ao abrigo da lei alemã, tendo em conta que a entidade participante tem sede no Luxemburgo, cujo regime de tributação parece ser equiparável ao regime de transparência fiscal existente no nosso direito interno.

Em termos fiscais, de acordo com o disposto na lei interna, 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.

Consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável (EE) aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, o devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um EE nele situado, designadamente, os rendimentos derivados de "Outros rendimentos de capitais".

Nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC (CIRC), o IRC é objeto de retenção na fonte relativamente aos "Rendimentos de aplicação de capitais não abrangidos nas alíneas anteriores e rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à atividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade". E, nos termos do artigo 5.º do Código do IRS, consideram-se rendimentos de capitais, "Os lucros e reservas colocados à disposição dos associados ou titulares e adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20.º".

A retenção na fonte tem caráter definitivo quando, não se tratando de rendimentos prediais, o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha EE em território português, ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis (cf. alínea b) do n.º 3 do artigo 94.º do CIRC), sendo as taxas aplicáveis as que resultam do disposto no artigo 87.º do CIRC.

Estabelece o artigo 87.º n.º 4 que a taxa do IRC é 25%, relativamente aos rendimentos

de capitais, neste caso, dividendos distribuídos ou que sejam colocados a favor de entidades não residentes em território português.

Em todo o caso, os lucros que uma entidade residente em território português coloque à disposição de uma entidade não residente podem ficar isentos caso se verifiquem os requisitos previstos no n.º 3 do artigo 14.º do CIRC.

O n.º 3 do artigo 14.º do CIRC prevê uma isenção para os dividendos colocados à disposição por uma entidade residente em território português (Estado da fonte) a favor de entidades não residentes, mediante determinados requisitos, nos termos do qual se estabelece que:

"Estão isentos os lucros e reservas que uma entidade residente em território português, sujeita e não isenta de IRC ou do imposto referido no art.º 7.º e não abrangida pelo regime previsto no art.º 6.º, coloque à disposição de uma entidade que:

a) Seja residente:

- 1) Noutro Estado membro da União Europeia;
- 2) Num Estado membro do Espaço Económico Europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia;
- 3) Num Estado com o qual tenha sido celebrada e se encontre em vigor convenção para evitar a dupla tributação que preveja a troca de informações;

b) Esteja sujeita e não isenta de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC desde que, nas situações previstas na subalínea 3) da alínea anterior, a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60 % da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º;

c) Detenha direta ou indireta e indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, uma participação não inferior a 10 % do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas;

d) Detenha a participação referida na alínea anterior de modo ininterrupto, durante o ano anterior à colocação à disposição".

Para efeitos da aplicação deste regime, estabelece o n.º 4 do artigo 14.º do CIRC que deve ser feita prova do cumprimento das respetivas condições, perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, em momento anterior à data da colocação à disposição dos lucros e reservas distribuídos, devendo a prova relativa aos requisitos estabelecidos nas alíneas a) e b) do número anterior ser efetuada através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado de que é residente esta entidade, sendo ainda de observar o previsto no artigo 119.º do Código do IRS.

E, nos termos do n.º 5 do artigo 14.º do CIRC, para efeitos do disposto no n.º 3, considera-se como entidade residente a que, como tal, seja qualificada pela legislação fiscal do respetivo Estado e que, ao abrigo das convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas por este Estado, não seja considerada, para efeitos fiscais, residente noutro Estado.

O disposto nos n.ºs 3, 6 e 8 não é aplicável aos lucros e reservas distribuídos quando exista uma construção ou série de construções que, tendo sido realizada com a finalidade principal ou, uma das finalidades principais, de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto e finalidade de eliminar a dupla tributação sobre tais rendimentos, não seja considerada genuína, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes.

Para efeitos do número anterior, considera-se que uma construção ou série de

construções não é genuína na medida em que não seja realizada por razões económicas válidas e não reflita substância económica.

Para além disso, de acordo com o disposto no n.º 7 do artigo 98.º do CIRC, as entidades beneficiárias dos rendimentos que verifiquem as condições referidas nos n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, quando não tenha sido efetuada a prova nos prazos e nas condições estabelecidas, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, que seja acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência, que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.

No caso apresentado, a entidade detentora da participação e recetora dos dividendos é sujeita a um regime equiparável ao regime da transparência fiscal existente em Portugal, não estando a mesma sujeita a imposto no Luxemburgo, sendo os respetivos sócios que estão sujeitos a imposto relativamente aos dividendos distribuídos. Não é, pois, uma entidade sujeita e não isenta de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/EU, do Conselho, de 30 de novembro ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC.

Para além disso, quer a entidade B, quer a entidade C, não revestem uma das formas enumeradas na Parte A do anexo I da DIRECTIVA 2011/96/UE DO CONSELHO, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes.

Uma vez que um dos requisitos para a aplicação da isenção prevista no n.º 3 do artigo 14.º do CIRC implica que a entidade não residente, recetora dos dividendos, esteja sujeita e não isenta de um imposto previsto no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e, não se estabelecendo naquela norma qualquer previsão especial em relação às sociedades transparentes, não é possível dispensar de retenção na fonte os pagamentos de dividendos efetuados a uma sociedade transparente não residente.

Assim sendo, ao caso não se aplica a isenção prevista no n.º 3 do artigo 14.º do CIRC, por não estarem reunidas as condições aí previstas, ficando os lucros, à partida, sujeitos a retenção na fonte, à taxa de 25%, sem prejuízo de ser acionada a respetiva Convenção, caso em que a retenção na fonte se efetuará à taxa reduzida prevista na mesma.

Acresce que se encontra prevista, no artigo 98.º do CIRC, a possibilidade de dispensa ou limitação de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do mesmo diploma, quando, em virtude da existência de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação (CDT), a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direção efetiva em território português e aí não possua EE ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

Mas, para se aplicar o artigo 98.º, teremos de saber qual a convenção aplicável ao caso, se a CDT da entidade transparente não residente (Luxemburgo) ou a CDT dos beneficiários efetivos dos rendimentos (Alemanha). Veja-se que esta norma não fala em "beneficiários efetivos", mas em "beneficiários dos rendimentos" ou "rendimentos auferidos".

Não obstante o termo "beneficiário efetivo" ser apenas mencionado no artigo 98.º para efeitos do n.º 13 do artigo 14.º do CIRC, deve o mesmo ser utilizado em todas as referências a "beneficiário dos rendimentos" efetuadas no artigo 98.º do CIRC.

Como consequência da revisão da CMOCDE (2017), Portugal efetuou uma reserva ao art.º 1, n.º 2, na qual "Portugal reserva o direito de não incluir o n.º 2 nas suas convenções em virtude das dificuldades administrativas resultantes de algumas das soluções avançadas no [Relatório das Partnerships]". De forma idêntica, no n.º 1 do artigo 3.º da 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), o Estado Português reservou-se no direito de não aplicar tal norma. A reserva portuguesa ao artigo 1.º, n.º 2, do MCOOCDE, encontra-se, portanto, em linha com a proposta de reserva ao artigo 3.º do Instrumento Multilateral BEPS e resulta sobretudo de dificuldades administrativas.

Na ausência daquela disposição numa CDT concreta, Portugal deverá continuar a conceder os benefícios das CDT aos sócios/participantes das entidades transparentes, quando estes sejam os beneficiários (efetivos) dos rendimentos e residam no Estado de constituição dessa entidade ou residam noutro Estado com o qual Portugal tenha celebrado CDT, quando existam elementos suficientes de comprovação.

E, no caso, parece que os beneficiários efetivos são residentes na Alemanha.

Concluindo-se ser aplicável a CDT com a Alemanha, há que atender ao disposto no artigo 10.º (Dividendos), no qual se considera que: «1 - Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado. 2 - Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os dividendos for o seu beneficiário efetivo, o imposto assim estabelecido não excederá 15% do montante bruto desses dividendos»

Para efeitos do conceito de residência, há que ter em conta o disposto no n.º 1 do artigo 4.º (Residente) da CDT, em que se considera que 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. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao capital aí situado».

Assim, sendo os sócios da entidade Luxemburguesa residentes na Alemanha, e sendo estes os verdadeiros beneficiários do rendimento, afigura-se-nos que os dividendos em causa estarão sujeitos a retenção na fonte à taxa limitada prevista na CDT com a Alemanha (15%, nos termos do n.º 2 do artigo 10.º).