

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.69º - Âmbito e condições de aplicação
- Assunto: Adesão ao RETGS - Verificação dos requisitos para ser considerada a sociedade dominante
- Processo: 25894, com despacho de 2024-03-11, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Uma entidade (entidade A), com sede em território português, pretende aderir ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), com efeitos a 1 de janeiro de 2024 e incluir no âmbito de aplicação do regime uma outra entidade, também com sede em território português (entidade B), detida em 99,99%, e suas subsidiárias, sem explicitar quais as entidades que irão integrar o grupo.

O capital social da entidade A é atualmente detido, em cerca de 90%, por uma entidade residente no Reino Unido, que por sua vez é indiretamente detida por um "Pension Plan Board", constituído e a operar de acordo com as leis do Canadá.

Acresce que ficou estabelecido nos Estatutos da entidade B, quanto ao funcionamento da sociedade e ao direito de voto, que: "Exceto no que respeita à nomeação e destituição dos membros do Conselho de Administração, a que a cada acionista corresponde apenas um voto independentemente do número de ações detidas por tal acionista, nas demais deliberações da Assembleia Geral a cada ação corresponderá um voto." Apesar de a entidade A deter 4.999.996 ações da entidade B, a que corresponde 99,99% do capital social, para efeitos de nomeação e destituição do Conselho de Administração apenas tem o direito a um voto (correspondente a 20%), no total de 5 votos possíveis. A percentagem remanescente correspondente a 0,01% é detida por 4 fundos a operar de acordo com a lei do Canadá.

Pretende-se confirmar se a entidade A cumpre com as condições cumulativas relativas à percentagem mínima do capital social e à percentagem do direito de voto para ser considerada a sociedade dominante do grupo.

Nos termos do n.º 2 do artigo 69.º, na sua redação atual, só existe um grupo de sociedades «quando uma sociedade, dita dominante, detém, direta ou indiretamente, pelo menos, 75 % do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto».

Neste aspeto, salienta-se que esta norma já sofreu diversas alterações, designadamente, quanto à noção de grupo.

Na sua redação inicial, dada pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 1988-11-30, na vigência do anterior regime - Regime de tributação pelo lucro consolidado (RTLTC), o n.º 2 do então artigo 59.º do CIRC, estabelecia que a autorização só poderia ser concedida, designadamente, quando: «b) A sociedade dominante tem, nos termos do Código das Sociedades Comerciais, o domínio total das demais sociedades do grupo;».

Com a Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro (OE de 1999), é alterada a alínea b) do n.º 2 do então artigo 59.º CIRC para: «b) A sociedade dominante, por si só ou conjuntamente

com outras sociedades que com ela estejam em relação de grupo, dispõe de, pelo menos, 90% do capital social das demais sociedades do grupo».

O RTLC foi, entretanto, revogado pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro (Reforma a tributação do rendimento e adota medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais), e foi criado o atual RETGS, estabelecendo-se, entre outras regras, no n.º 2 do então artigo 59.º, o seguinte: «2 - Existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, direta ou indiretamente, pelo menos 90% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto».

Com a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que procedeu à reforma da tributação das sociedades foi alterado o n.º 2 do artigo 69.º (Ex-59.º) do CIRC, no seguinte sentido: «2 - Existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, direta ou indiretamente, pelo menos, 75 % do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto».

A opção pela aplicação do RETGS só pode ser formulada quando se verificarem cumulativamente os seguintes requisitos: «a) As sociedades pertencentes ao grupo têm todas sede e direção efetiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada; b) A sociedade dominante detém a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime; c) A sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante; d) A sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime».

Não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes: «a) Estejam inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas; b) Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação; c) Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos; d) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação; e) Adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante; f) (revogada); g) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo o disposto no n.º 11.»

Para a determinação do nível de participação exigido de, pelo menos, 75 %, consideram-se as participações detidas diretamente ou indiretamente através de: «a) Sociedades residentes em território português que reúnam os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo; b) Sociedades residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, neste caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, que sejam detidas, direta ou indiretamente, em, pelo menos, 75 % pela sociedade dominante através de sociedades referidas na alínea anterior ou na primeira parte desta alínea».

Quando a participação ou os direitos de voto são detidos de forma indireta, a percentagem efetiva da participação ou de direitos de voto é obtida pelo processo da multiplicação sucessiva das percentagens de participação e dos direitos de voto em cada um dos níveis e, havendo participações ou direitos de voto numa sociedade detidos de forma direta e indireta, a percentagem efetiva de participação ou de direitos

de voto resulta da soma das percentagens das participações ou dos direitos de voto.

O requisito temporal referido na alínea b) do n.º 3 não é aplicável quando se trate de sociedades constituídas há menos de um ano pela sociedade dominante ou por outra sociedade que integre o grupo, desde que o nível de participação exigido nos termos do n.º 2 seja detido desde a data da constituição.

Para efeitos da contagem dos prazos previstos na alínea b) do n.º 3, bem como do previsto na alínea c) do n.º 4, nos casos em que a participação tiver sido adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de ativos, considera-se o período durante o qual a participação tiver permanecido na titularidade das sociedades fundidas, cindidas ou da sociedade contribuidora, respetivamente.

Como podemos ver, o legislador fiscal exige, atualmente, para que exista um grupo de sociedades, que a sociedade dominante detenha, direta ou indiretamente, pelo menos, 75 % do capital de outra ou outras sociedades dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto.

Ou seja, relativamente à sociedade dominante exigem-se duas condições, que esta detenha uma determinada percentagem de participação (75%), de forma direta ou indireta, na(s) sociedade(s) participada(s) e que detenha o controlo, por via dos direitos de voto (50%), sobre a(s) sociedade(s) participada(s).

1ª condição - Sociedade dominante deter, direta ou indiretamente, pelo menos, 75 % do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas

A entidade A, que pretende ser a sociedade dominante, foi constituída em 2022-12-27.

A entidade B foi constituída em 2022-11-25 e é detida pela entidade A em 99,99%, desde 2022-12-27 e os restantes 0,01%, pertencem a 4 fundos, constituídos de acordo com a lei do Canadá.

Como se constata, a requerente detém mais de 75% do capital social da entidade B, há mais de um ano, com referência à data em que se pretende iniciar a aplicação do regime (2024-01-01).

De notar que, as sociedades detidas em 100% pela entidade B são detidas por esta sociedade há mais de um ano, pelo que podem fazer parte do grupo que se vier a constituir, com efeitos a 2024-01-01, desde que se verifiquem os demais requisitos, com exceção de uma que não cumpre o requisito da percentagem.

2ª condição - Participação que confira mais de 50 % dos direitos de voto

Em termos fiscais, o legislador exige uma 2ª condição, isto é, que a participação confira à sociedade dominante mais de 50 % dos direitos de voto.

Como já anteriormente referimos, o legislador fiscal, na noção/definição de grupo, foi alterando sucessivamente a norma, afastando-se dos conceitos do Código das Sociedades Comerciais (CSC). Repare-se que, inicialmente, falava-se em "domínio total", remetendo-se para o CSC, depois aparece a expressão "dispõe de, pelo menos, 90% do capital social das demais sociedades do grupo" e, mais tarde, "desde que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto".

De acordo com o entendimento da requerente, importa socorreremo-nos dos conceitos que constam no CSC.

Juridicamente, consideram-se sociedades coligadas: a) As sociedades em relação de simples participação; b) As sociedades em relação de participações recíprocas; c) As sociedades em relação de domínio; d) As sociedades em relação de grupo (c.f. artigo 482.º do CSC).

Duas sociedades estão em relação de domínio quando uma delas, dita dominante, pode exercer, diretamente ou por sociedades ou pessoas que preencham os requisitos indicados no artigo 483.º, n.º 2, sobre a outra, dita dependente, uma influência dominante (artigo 486.º, n.º 1).

Presume-se que uma sociedade é dependente de uma outra se esta, direta ou indiretamente: a) Detém uma participação maioritária no capital; b) Dispõe de mais de metade dos votos; c) Tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização (artigo 486.º n.º 2). Sempre que a lei imponha a publicação ou declaração de participações, deve ser mencionado, tanto pela sociedade presumivelmente dominante, como pela sociedade presumivelmente dependente, se se verifica alguma das situações referidas nas alíneas do n.º 2 deste artigo (artigo 486 n.º 3).

Assim, em termos jurídicos, é presumida a dependência, seja esta direta ou indireta, de uma sociedade em relação a outra quando se verifica que esta última detém uma participação maioritária no capital, dispõe de mais de metade dos votos ou tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização, bastando para tal, que se verifique pelo menos uma destas condições.

São sociedades em relação de grupo, as sociedades em relação de domínio total, as sociedades em relação de grupo paritário e as sociedades em relação de subordinação.

Face ao exposto, afigura-se-nos que o CSC tem um conceito de grupo mais abrangente, face à definição de grupo para efeitos fiscais. De facto, o legislador fiscal restringiu a noção de grupo, ao impor que a sociedade dominante detenha, direta ou indiretamente, pelo menos, 75 % do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas e que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto.

Sendo a nomeação e a destituição dos administradores, decisões da maior importância na vida das sociedades, a limitação imposta à entidade A pelos seus detentores do capital, de ter direito apenas a um voto (em 5) nessas decisões, embora nas demais não haja esse limite, implica que a percentagem de 50% dos direitos de voto, exigida pelo direito fiscal, nunca poderá estar cumprida.

Deste modo, não se verificando a 2ª condição, não pode existir grupo para efeitos fiscais, tendo em conta que, no caso sub judice, apesar de a entidade A deter 99,99% do capital social da entidade B, sendo os restantes 0,01% de 4 fundos, apenas possui um voto, no total de 5, a que correspondem 20% dos votos, nas decisões de nomeação ou destituição do Conselho de Administração da referida sociedade.