

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.2º - Sujeitos passivos

Assunto: Estabelecimento estável em Portugal - Transferência de Direção Efetiva

Processo: 29133, com despacho de 2025-12-30, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: A Requerente, sociedade comercial residente no Reino Unido, com estabelecimento estável em Portugal (sucursal), pretende a transferência da direção efetiva do Reino Unido para Portugal, pelo que solicitou esclarecimento sobre:

- a) o enquadramento jurídico-tributário aplicável à luz da legislação fiscal portuguesa às operações de reorganização que se encontram a ser equacionadas;
- b) identificação das obrigações fiscais/declarativas que daí possam resultar.

Inaplicabilidade do regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais à Sucursal

1- A Requerente, enquanto sucursal, é um órgão de administração local dentro da estrutura da sociedade representada, que desenvolve, total ou parcialmente, a mesma atividade, estando sob o controlo da representada e, por isso, não goza de personalidade jurídica e, como tal, não constitui um centro autónomo de direitos e obrigações.

2- A lei reconhece, no direito fiscal, que a sucursal de uma sociedade com sede fora do território nacional, enquanto representação permanente de uma sociedade do Reino Unido, dispõe de personalidade tributária e capacidade judiciária tributária, para efeitos de tributação dos rendimentos gerados em Portugal.

3- No caso, não se trata do encerramento da sucursal e respetiva transferência global do seu património para a sociedade comercial a que pertence, na medida em que a sucursal não é mais do que um órgão de administração local dentro da estrutura da sociedade representada, não gozando de personalidade jurídica autónoma, nem detendo património próprio, em que o legislador ficciona personalidade e capacidade tributárias tão só para efeitos de tributação.

4- Nestes termos, não há aqui lugar à aplicação do regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais, consagrado nos artigos 73.º a 78.º do CIRC.

5- Vejamos:

- a) Só se consideram abrangidas por este regime as operações aí definidas, designadamente:
 - operações de fusão (artigo 73.º, n.º 1 CIRC);
 - operações de cisão (artigo 73.º, n.º 2; ver, também, n.º 4 CIRC);

operação de entrada de ativos (artigo 73.º, n.º 3 CIRC);

permuta de partes sociais (artigo 73.º, n.º 5 CIRC).

b) O regime aplica-se às operações de fusão e cisão de sociedades e de entrada de ativos em que intervenham sociedades com sede ou direção efetiva em território português, sujeitas e não isentas de IRC e sociedade(s) de outros Estados-membros da União Europeia (UE), desde que todas as sociedades se encontrem nas condições estabelecidas no artigo 3.º da Diretiva n.º 2009/133/CE, do Conselho, de 19 de outubro;

c) Já no que respeita à permuta de partes sociais devem verificar-se, cumulativamente, as seguintes condições: a sociedade adquirente e a sociedade adquirida devem ser residentes em território português ou noutra Estado-membro da UE e preencham as condições estabelecidas na Diretiva n.º 2009/133/CE, do Conselho, de 19 de outubro; e os sócios da sociedade adquirida sejam pessoas ou entidades residentes nos Estados membros da União Europeia ou em terceiros Estados, quando os títulos recebidos sejam representativos do capital social de uma entidade residente em território português.

6- A situação apresentada não integra nenhuma das operações previstas neste regime especial e, mesmo que integrasse, a sociedade é residente no Reino Unido, encontrando-se fora do seu âmbito de aplicação.

7- Acresce ainda referir que, caso se concretize a extinção do atual estabelecimento estável sito em território nacional, poderá ser aplicado o regime da cessação da atividade de estabelecimento estável, previsto no artigo 84.º do CIRC, caso a direção efetiva da sociedade não passar a estar efetivamente situada em território português.

Direção Efetiva

8- A alteração de residência fiscal pretendida, designadamente de não residente para residente, através do encerramento do estabelecimento estável e mudança da direção efetiva da sociedade com sede no Reino Unido para Portugal, é relevante na delimitação da relação jurídico-tributária em sede de IRC, em especial quanto à incidência objetiva, na medida em que:

a) o IRC devido por pessoas coletivas residentes, em respeito ao Princípio da Universalidade, incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território, ou seja, a tributação decorre, independentemente do local ou soberania fiscal onde as mesmas se localizem (artigo 4.º, n.º 1 CIRC);

b) já no que concerne ao IRC devido pelas pessoas coletivas não residentes, em consonância com o Princípio da Territorialidade, estas entidades ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos obtidos em território português (artigo 4.º, n.º 2 CIRC), nos termos do n.º 3 e 4 do artigo 4.º do CIRC, nomeadamente consideram-se rendimento obtidos em território nacional os imputáveis a estabelecimento estável (artigo 4.º, n.º 3, 1.ª parte CIRC).

9- Esclarecido anteriormente o que é uma sucursal e as implicações fiscais que poderá ter a mudança de residência, passemos ao conceito de residência para efeitos de IRC.

10- A incidência subjetiva do IRC está prevista no artigo 2.º, n.º 1 do CIRC.

11- O n.º 3 do artigo 2.º do CIRC esclarece que são sujeitos passivos de IRC residentes "as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em

território português" (artigo 2.º, n.º 3 CIRC).

12- Na classificação da residência, há, portanto, dois critérios-chave: a sede e a direção efetiva.

13- A sede de uma pessoa coletiva é aquela que os respetivos estatutos designam ou, na falta de designação, o lugar onde funciona normalmente a administração principal (artigo 159.º do Código Civil - CCiv.).

14- Nas sociedades comerciais, a sede deve ser estabelecida em local concretamente definido (artigo 12.º, n.º 1 CSC), sendo este um dos elementos obrigatórios do contrato de sociedade (artigo 9.º, n.º 1, al. e) CSC).

15- Em alternativa ao elemento de conexão da sede, que é formal e que se encontra legalmente definido, o CIRC estabeleceu outro elemento de conexão de matriz substantiva: a direção efetiva.

16- Não só a direção efetiva é um elemento de conexão alternativo à sede, como tem vindo a ganhar preponderância.

17- Havendo conflito de dupla residência entre dois países que tenham celebrado uma convenção para evitar a dupla tributação sobre o rendimento e o capital relativamente a um sujeito passivo, em regra, ele será havido como residente do país onde possuir a direção efetiva.

18- É neste sentido que a Convenção entre Portugal e o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (CDT Reino Unido) esclarece 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, ou local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar e as expressões «residente do Reino Unido» e «residente de Portugal» serão interpretadas em conformidade" (artigo 4.º, n.º 1 CDT Reino Unido) e quando, por força deste normativo, "uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua direcção efectiva" (artigo 4.º, n.º 3 CDT Reino Unido).

19- Note-se que, relativamente a entidades com dupla residência, a Convenção Multilateral para a Aplicação das Medidas Relativas às Convenções Fiscais Destinadas a Prevenir a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros (MLI), adotada em Paris, em 24 de novembro de 2016, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 225/2019, de 14 de novembro, e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 70/2019, de 14 de novembro, estabelece, no n.º 1 do artigo 4.º, que, "Quando, em virtude do disposto numa convenção fiscal abrangida, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de mais do que uma Jurisdição Contratante, as autoridades competentes das Jurisdições Contratantes procurarão determinar, através de acordo amigável, a Jurisdição Contratante de que essa pessoa deve ser considerada residente para efeitos da convenção fiscal abrangida, tendo em consideração o local da direção efetiva dessa pessoa, o local onde foi constituída ou estabelecida, bem como quaisquer outros fatores relevantes. Na ausência desse acordo, essa pessoa não terá direito aos desgravamentos ou isenções de imposto previstos na convenção fiscal abrangida, salvo na medida e nos termos que sejam eventualmente acordados pelas autoridades competentes das Jurisdições Contratantes."

20- No entanto, a República Portuguesa efetuou uma reserva, na al. c) do artigo 2.º da MLI, quanto às entidades com dupla residência (artigo 4.º da MLI), em conformidade com a alínea a) do n.º 3 do artigo 4.º da MLI, reservando-se no direito de não aplicar o artigo 4.º da MLI às suas convenções fiscais abrangidas, entre elas a CDT Reino Unido (artigo 2.º, alínea a), subalínea lxxv) MLI).

21- Pelo exposto, afigura-se ser de aplicar o disposto na CDT Reino Unido aplicável à presente situação, a qual dá primazia ao critério da direção efetiva.

22- Contudo, uma das dificuldades que se atribui à direção efetiva é o seu conceito, na medida em que, contrariamente, à sede, que se encontra formalmente definida, a lei não define o que se entende por direção efetiva.

23- Direção efetiva é, portanto, um conceito mais fluído, pretendendo-se designar o local onde a pessoa coletiva é gerida de facto, ou seja, corresponde ao local onde são tomadas as decisões estruturais, designadamente, é onde está situada a sua administração e onde são tomadas as decisões estratégicas da sua gestão, ou seja, "(...) terá direção efetiva em Portugal a empresa cujo conselho de administração ou órgão superior de decisão se reúna em Portugal, i. é, quando se situe em Portugal o local onde as decisões estruturais de gestão e controlo da empresa ocorrem" (COURINHA, Gustavo Lopes, "Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas", Almedina, 2023, pág. 40).

24- No entanto, "as dificuldades na solução dos conflitos em matéria de dupla residência de pessoas jurídicas, são hoje multiplicadas pelas novas tecnologias de comunicação, que permitem a tomada de decisões por directores residentes em países diferentes mediante videoconferência ou através da Internet, bem como a existência de lugares de administração efectiva, de natureza móvel, como as "aeronaves executivas" das empresas multinacionais.

A solução do conflito, naturalmente se inclinará em favor do Estado com o qual for mais forte a conexão económica" (XAVIER, Alberto, "Direito Tributário Internacional", 2.ª Edição Atualizada (Reimp.), Almedina, 2022, pág. 296)

25- E é neste sentido que, a propósito do conceito de Direção Efetiva, se entende que a análise deverá ser efetuada, casuisticamente, nos seguintes termos:

Para determinar o local da direção efetiva, é preciso atender às características de cada caso. Sempre que não seja possível determinar qual o local da direção efetiva, quando os sócios residam e se reúnem fora do local da sede, a determinação do local da direção efetiva pode ser feita procurando responder a um conjunto de questões que ponderam outros fatores ou circunstâncias, nomeadamente: a. Onde são realizadas as reuniões do Conselho de Administração? b. Onde são tomadas as decisões mais importantes da empresa? c. Quem adota as decisões mais importantes? d. Onde é adotada a política societária e quem a determina? e. Existem outros corpos sociais (e.g. conselhos consultivos, fiscais)? Com que tipo de poderes? f. O Conselho de Administração recebe instruções de terceiros, residentes noutras Estados, para deliberar e executar as suas decisões? g. Quem celebra os contratos societários? Estes contratos estão sujeitos a aprovações prévias ou ratificações posteriores? h. Onde são celebrados os contratos da Sociedade? i. Existem contratos de administração celebrados com terceiras entidades que não sejam os administradores eleitos? j. Qual o local de residência dos restantes administradores? k. Onde se realiza a atividade económica e empresarial? Podem ainda existir outras perguntas pertinentes, mas, em princípio, com a resposta a este conjunto de questões já é possível determinar, com um grau de segurança aceitável, o local onde a empresa de facto é gerida.

26- Apesar de a direção efetiva ser um conceito fluído, não deixa de ser um elemento

de conexão territorial, o que exige uma ligação mais profunda da pessoa coletiva com o território nacional, designadamente, que a entidade seja gerida de facto em Portugal e, portanto, que seja este o local onde as decisões estratégicas das pessoas coletivas, referentes à administração, gestão e controlo são tomadas.

27- Apenas a partir do momento em que as decisões relevantes da sociedade sejam tomadas em Portugal, poder-se-á considerar que a direção efetiva se situa em território português e, como tal, a sociedade será residente em Portugal, ainda que a sua sede seja no Reino Unido.

28- E, no pressuposto que a sociedade residente no Reino Unido venha a ter a sua direção efetiva em território português, será tributada neste território pela totalidade dos seus rendimentos, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 4.º do CIRC, incluindo os obtidos fora deste território.

29- Caso contrário, será tributada no Reino Unido, onde está sediada, sem prejuízo da tributação do estabelecimento estável em território português.

Obrigações Fiscais e Declarativas dos Sujeitos Passivos Residentes

30- Caso a direção efetiva passe a estar localizada em Portugal, a entidade é considerada um sujeito passivo residente, para efeitos do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC e, como entidade que exerce, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o IRC incide sobre o lucro, nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC, sendo o lucro tributável constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC (artigo 17.º, n.º 1 do CIRC).

31- Na eventualidade de passar a ser um sujeito passivo residente, é tributado pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo os obtidos fora do território nacional, conforme disposto no n.º 1 do artigo 4.º do CIRC, situação que pode originar uma dupla tributação quanto aos rendimentos obtidos fora do território nacional, cabendo ao Estado de residência do beneficiário do rendimento eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional, pelo que, no caso de a entidade passar a ter a direção efetiva em território nacional, poderá eliminar a dupla tributação através do mecanismo previsto no artigo 91.º do CIRC.

32- Note-se que, no caso em apreço, se mantêm a generalidade das obrigações que já decorriam da existência de ser um sujeito passivo não residente com estabelecimento estável, designadamente:

- a) a obrigação de pagamento dos pagamentos por conta, nos termos do artigo 104.º, n.º 1, al. a) do CIRC;
- b) a obrigação de pagamento da diferença que existir entre o imposto total calculado e as importâncias entregues por conta, nos termos do artigo 104.º, n.º 1, al. b) e c) do CIRC;
- c) a obrigação de entrega da declaração periódica de rendimentos (Modelo 22), nos termos dos artigos 117.º, n.º 1, al. b) e 120.º do CIRC;
- d) a obrigação de entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES), nos termos dos artigos 117.º, n.º 1, al. c) e 121.º do CIRC;

e) a obrigação de faturação e de conservação de livros, registos e respetivos documentos de suporte nos termos previstos no Código do IVA e no Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, nos termos do artigo 125.º do CIRC.

33- Exercendo, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, é obrigada a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei, que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º do CIRC, permita o controlo do lucro tributável, nos termos do disposto no artigo 123.º do CIRC.