

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.72º - Taxas especiais
- Assunto: Enquadramento em IRS de transferência de ações de uma sociedade neerlandesa para outra sociedade neerlandesa (reestruturação de grupo económico) - tributação pelo regime do residente não habitual
- Processo: 24367, com despacho de 2024-04-18, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende o Requerente que lhe seja prestada informação vinculativa sobre o enquadramento jurídico-tributário, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), de uma operação de transferência de ações de uma sociedade neerlandesa, no âmbito do regime especial de tributação aplicável a residente não habitual, bem como a obrigação declarativa decorrente da referida operação.

II - FACTOS

Desde abril de 2014, o Requerente qualifica como residente, para efeitos fiscais, em Portugal, encontrando-se registado no regime especial de tributação de Residente Não Habitual, desde então.

Antes de alterar a sua residência fiscal para Portugal em 2014, o Requerente qualificava como residente fiscal nos Países Baixos, até à data de saída desse país.

O Requerente detém 100% da sociedade "ABC Holding B.V." (ABC BV"), sociedade residente, para efeitos fiscais, nos Países Baixos, cujo board of Directors, se encontra presentemente localizado em Malta.

A administração da "ABC BV" pretende efetuar uma reestruturação do grupo, que passará pela constituição de outra sociedade nos Países Baixos ("CV"), da qual o Requerente será sócio, seguida da transferência de ações que o Requerente detém na "ABC BV", por contrapartida do recebimento da participação na "CV", passando esta a deter 100% da "ABC BV".

No decorrer da análise ao pedido de informação vinculativa verificou-se que os elementos apresentados pelo Requerente eram insuficientes para a apreciação da questão, razão pela qual, foram solicitados ao mesmo elementos adicionais, os quais o Requerente veio apresentar.

Invoca o Requerente que a transferência das ações que detém na "ABC BV" para a "CV" se equipara a uma alienação de ações, ao abrigo da legislação doméstica Portuguesa, pelo que estaremos perante uma mais-valia sujeita a tributação em Portugal, dada a residência fiscal do Requerente neste ordenamento jurídico, a qual deverá ser reportada na respetiva declaração Modelo 3 de IRS.

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 a RNH, decorrendo tal isenção do artigo 81.º, n.º 5, alínea a) do Código do IRS,

conjugado com o disposto no n.º 5 do artigo 13.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação ("CDT") celebrada entre Portugal e os Países Baixos, o qual concede direitos de tributação aos Países Baixos, naquela situação especificamente prevista.

Assim, pretende a confirmação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), de que os rendimentos em questão se encontram isentos de tributação, em sede de IRS, em Portugal. E, não existindo um campo específico para o seu reporte, o Requerente pretende, igualmente, ser informado como reportar tal operação na respetiva declaração modelo 3 de IRS.

II - INFORMAÇÃO

1. Por consulta ao sistema informático da AT, em concreto a aplicação "Gestão e Registo de Contribuintes", verifica-se que o Requerente é residente em território nacional, com o estatuto de residente não habitual pelo período de 2014 a 2023.

2. Sendo o Requerente residente em território português, está sujeito a tributação em sede de IRS numa base pessoal ou subjetiva, ou seja, a tributação incide sobre a totalidade dos rendimentos que obtenha, incluindo os que sejam obtidos fora deste território, conforme previsto no n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRS.

3. Por outro lado, possuindo o estatuto de residente não habitual, é-lhe aplicável o regime específico deste estatuto, designadamente no que se refere aos métodos de eliminação da dupla tributação internacional, quando estão em causa rendimentos de fonte externa (não obtidos em território português), nos termos previstos no artigo 81.º do Código do IRS.

4. No que se refere ao enquadramento dos rendimentos obtidos, e aqui em análise no presente pedido, o quadro legal que lhes é aplicável é o que resulta da legislação interna, designadamente o Código do IRS, sem prejuízo de, quando estejam em causa rendimentos com cujo Estado da fonte Portugal tenha celebrado convenção para evitar a dupla tributação (CDT) e à luz do primado do direito internacional, se ter necessariamente de atender às normas previstas na mesma, nomeadamente no que se refere à competência tributária atribuída a cada Estado (o da fonte e o da residência) no âmbito da CDT.

5. No caso em apreço, constata-se que foi celebrada Convenção para eliminar a Dupla Tributação entre Portugal e os Países Baixos, aprovada através da Resolução da Assembleia da República n.º 62/2000, publicada no Diário da República n.º 24/1995, Série I-A de 12/07/2000.

Assim,

6. No ordenamento nacional, "constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: () b) alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários, incluindo: extinção ou entrega de partes sociais das sociedades fundidas, cindidas ou adquiridas no âmbito de operações de fusão, cisão ou permuta de partes sociais" (cfr. artigo 10.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRS).

7. Ou seja, os ganhos ou as perdas decorrentes da alienação de ações constituem mais-valias ou menos-valias (categoria G), nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.

8. Por sua vez, dada a existência de Convenção entre Portugal e os Países Baixos,

cumprir o enquadramento dos rendimentos face ao disposto na referida Convenção.

9. Resulta do artigo 13.º da CDT, no seu todo, que a tributação de mais-valias decorrentes da transmissão onerosa de partes sociais, é, em regra, da competência tributária exclusiva do Estado da residência, porém, o próprio preceito consagra algumas exceções, designadamente, a prevista no seu n.º 5, nos termos do qual:

Artigo 13.º da CDT entre Portugal e os Países Baixos

Mais-valias

"()

5 - Não obstante o disposto no n.º 4, 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 acções, de bónus de fruição ou de créditos de uma sociedade cujo capital esteja dividido em acções 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 acções, acções 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 directa, detiver, directa ou indirectamente, pelo menos 5% da emissão de capital de uma determinada classe de acções 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 acções 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."

Ou seja,

10. Da norma supra citada resulta um conjunto de condições cumulativas de cujo preenchimento depende a aplicação do regime:

- i) que estejam em causa ganhos que uma pessoa singular residente do outro Estado Contratante (Portugal) aufera da alienação de acções, de bónus de fruição ou de créditos de uma sociedade cujo capital esteja dividido em acções;
- ii) que, segundo a legislação do primeiro Estado Contratante mencionado (Países Baixos), a sociedade seja residente desse Estado;
- iii) que a pessoa singular que aufera os ganhos tenha sido residente do primeiro Estado mencionado (Países Baixos) no decurso dos últimos 10 anos anteriores ao ano em que os ganhos são auferidos;
- iv) que no momento em que a pessoa singular que aufera os ganhos se tornou residente do outro Estado Contratante (Portugal), as condições atrás referidas respeitantes à detenção de uma participação na referida sociedade estejam satisfeitas.

Vejam os,

11. Dos factos apresentados pelo Requerente no pedido, conjugados com os dados apurados por consulta ao sistema informático da AT, em concreto a aplicação "Gestão e Registo de Contribuintes", resulta que se encontra preenchida a condição i).

12. No que diz respeito à condição ii), parte-se do pressuposto de que a Sociedade

"ABC BV" é residente nos Países Baixos, com fundamento nos factos apresentados pelo Requerente no Pedido de Informação Vinculativa, não obstante, ressalva-se que a sociedade em questão possui a sua direção efetiva em Malta (tal como invoca o Requerente no pedido), o que pode originar um conflito de dupla residência, entre os referidos dois Estados, suscetível de afastar a residência da sociedade nos Países Baixos, em função da existência ou não de Convenção de Dupla Tributação e daquele que for o elemento de conexão prevalente, de acordo com esta.

13. Não obstante, tendo em conta que as condições supra enumeradas são de natureza cumulativa e atendendo a que a condição iii) não se encontra verificada (conforme infra melhor se explanará), é de concluir que não releva a análise da verificação da condição ii), porquanto a não verificação da condição iii) preclui a análise das demais.

14. No que diz respeito ao preenchimento da condição iii) coloca-se a questão de saber se o que o preceito exige é a residência ininterrupta durante os 10 anos anteriores ao ano em que os ganhos são auferidos ou se basta, como alega o Requerente no PIV, que tenha residido nos Países Baixos, somente alguns dias do ano de 2014, neste caso, somente até ..02/2014 (cfr. artigo 13.º, ponto 3 do Anexo III da PIV).

16. Ora, a expressão "no decurso" assume, em termos temporais, um caráter abrangente e continuado, sendo sinónimo de "durante" ou "ao longo de". Sugere, geralmente, que algo ocorreu, ou está em curso, durante todo o período em questão.

Deve, portanto, ser comumente interpretada, como referindo-se a todo o período, não apenas a uma parte dele.

Assim, caso no espírito da norma estivesse a intenção de incluir, como condição para a sua aplicação, a residência, no decurso dos últimos 10 anos sem qualquer continuidade temporal, a expressão utilizada não seria aquela, mas antes uma outra, que afastasse o sentido comum daquela expressão, como por exemplo "em qualquer momento dos últimos 10 anos".

17. Assim, face ao supra exposto, é de concluir que não se encontra preenchida a condição iii), porquanto, a pessoa singular que auferiu os ganhos (o aqui Requerente) não foi residente nos Países Baixos no decurso dos últimos 10 anos anteriores ao ano em que os ganhos serão auferidos

18. Com efeito, ocorrendo a alienação das ações no ano de 2023, o Requerente teria que ter sido residente nos Países Baixos no decurso dos 10 anos anteriores a 2023.

19. Ora, verifica-se através do sistema informático da AT, em concreto a aplicação "Gestão e Registo de Contribuintes" que o Requerente é residente, para efeitos fiscais, em Portugal desde ..02/2014, até à presente data.

20. Razão pela qual, não se encontra preenchida a referida condição.

21. Nestes termos, sendo as condições previstas no n.º 5 do artigo 13.º da CDT de natureza cumulativa, a não verificação de uma delas preclui a análise das demais.

22. Assim, não se encontrando reunidos os pressupostos para aplicação do regime previsto no n.º 5 do artigo 13.º da CDT, aplica-se a regra geral prevista no n.º 4 do artigo 13.º, nos termos do qual, os rendimentos em causa só podem ser tributados no Estado da residência do alienante, i.é, Portugal.

23. Face ao supra exposto, e dado que estão em causa rendimentos da categoria G de fonte estrangeira (Países Baixos) obtidos por sujeito passivo com o estatuto de

residente não habitual, importa avaliar se os mesmos podem ou não beneficiar do método da isenção previsto no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS.

24. Ora, nos termos da norma antes referida, para que o método da isenção seja aplicável, e dado que existe CDT entre Portugal e o Estado da fonte dos rendimentos (Países Baixos), os rendimentos têm de poder ser tributados neste último Estado nos termos da CDT, conforme resulta da alínea a) daquela norma.

25. No caso em apreço, tal não se verifica, porquanto, como supra se explicitou, a competência para tributar estes rendimentos é exclusiva do Estado da residência.

26. Consequentemente, não se encontrando verificada a condição prevista na alínea a) do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS (aplicável conforme disposição transitória prevista no artigo 236º da Lei nº 82/2023, de 29/12), o Requerente não pode beneficiar do método da isenção, sem prejuízo da opção pela aplicação do método do crédito de imposto, nos termos do n.º 8 do mesmo artigo 81.º.

27. Os rendimentos aqui em análise estarão, assim, sujeitos a tributação autónoma à taxa especial de 28%, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, a qual incide sobre o saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nas alíneas b), c), e), f), g) e h) do n.º 1 do artigo 10.º do mesmo Código. Tal não prejudica a possibilidade de o contribuinte optar pelo englobamento destes rendimentos, conforme previsto no n.º 13 daquele artigo 72.º.