

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.81º - Eliminação da dupla tributação internacional
- Assunto: Alienação onerosa de ações de sociedade BV, com sede nos Países Baixos - CDT com Países Baixos - RNH
- Processo: 25623, com despacho de 2024-12-16, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende o requerente que lhe seja prestada informação vinculativa relativa à tributação, no âmbito do regime fiscal do residente não habitual, de rendimentos obtidos pela transmissão onerosa de ações da sociedade XXX BV, com sede nos Países Baixos, para uma Fundação a constituir também nos Países Baixos.
- O requerente que vai proceder à transferência das suas ações na XXX BV para uma fundação neerlandesa recentemente constituída, pelo seu justo valor de mercado à data da contribuição e da qual deixará de ser acionista direto da XXX BV. Em contrapartida pela alienação das ações da XXX BV receberá todas as participações na CV. Nesse momento, ainda existe uma liquidação tributária pendente que inclui o imposto estimado no caso da presumida alienação das ações da XXX com a emigração do requerente em 2015. Com base nos critérios do artigo 13.º n.º 5 do CDT, os Países Baixos também têm o direito de cobrar o imposto sobre a alienação de ações da XXX, uma vez que o requerente foi residente fiscal nos Países Baixos nos últimos 10 anos antes da alienação de ações e encontra-se pendente uma liquidação tributária.

INFORMAÇÃO

- 1- Consultada a aplicação informática "Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes", verifica-se que o requerente é residente em território português desde 2015/12/01, tendo obtido o estatuto de residente não habitual com efeitos de 2015 a 2024.
- 2- Considerando o exposto no pedido, pretende o requerente saber, face ao disposto no n.º 5 do artigo 13.º da CDT Portugal/Holanda, como são qualificados os rendimentos obtidos pela transmissão onerosa de ações da sociedade XXX BV, com sede nos Países Baixos, para uma Fundação a constituir também nos Países Baixos, que conferindo o poder tributário à Holanda (como entende o requerente), permite beneficiar do regime dos Residentes Não Habituais em Portugal.
- 3- Ora, para que a pretensão do requerente seja aceite, será necessária a verificação de um conjunto de condições cumulativas de cujo preenchimento depende a aplicação do dito regime previsto no artigo 13.º da CDT Portugal/Holanda.
- 4- Dispõe o n.º 5 do artigo 13.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e Holanda que: "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 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 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 auferir 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".

5- Desde logo, quanto à possibilidade de tributação dos rendimentos na Holanda, nos termos previstos na exceção constante no n.º 5 do artigo 13º da CDT Portugal/Holanda, há-que referir que tal depende da interpretação do termo «alienação», de acordo com a legislação interna holandesa, o que em momento algum foi comprovado.

6- 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 n.º 2 do artigo 3.º 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."

7- Se a Holanda considerar a transação aqui em causa como uma "alienação", e para que seja aplicável o referido n.º 5 do artigo 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 da sociedade XXX;
- O capital da XXX BV tem que estar dividido em ações;
- A XXX BV tem que ser residente 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, directa ou indirectamente, pelo menos 5% da emissão de capital de uma determinada classe de ações na XXX;
- 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 XXX BV tinham que se encontrar cumpridas no momento em que o requerente se tornou residente de Portugal.

8- Ora, os elementos apresentados não permitem comprovar a verificação daquelas condições.

O requerente submeteu como provas uma certidão do registo comercial holandês e um memorando elaborado por consultores fiscais holandeses.

Quanto primeiro documento, nele não constam quaisquer dados suscetíveis de atestar os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 13º da CDT, nomeadamente aquele que um documento com essa natureza poderia conter (que o capital da XXX BV está dividido em ações e a indicação dos titulares e proporções das respetivas titularidades).

Mais, o nome do requerente não consta na dita certidão, ali sendo somente

identificados os membros do conselho de administração (onde o requerente não figura). No que concerne à residência da XXX BV na Holanda, bem como à do requerente (no decurso dos últimos 10 anos anteriores ao ano em que os ganhos forem auferidos), a prova terá que ser efetuada através de certificados de residência emitidos pelas autoridades fiscais holandesas, o que não aconteceu.

9- Com referência ao memorando elaborado por consultores fiscais holandeses, o mesmo não pode ser aceite como elemento probatório, na medida em que se trata, como aliás ali é referido, de uma opinião de caráter particular, que, obviamente, carece de força probatória.

10- Deve ainda observar-se o disposto na última parte do n.º 5 do artigo 13.º da CDT, situação relativamente à qual também não existem elementos - "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".

11- Assim, se vierem a ser comprovadas as condições exigidas no n.º 5 do artigo 13.º da CDT, e, desse modo, a possibilidade dos rendimento em questão serem tributados na Holanda, poderá ser aplicável o método de isenção previsto na al. a) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS.

Caso contrário, é aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 13.º da CDT - "Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer bens, com excepção dos bens referidos nos n.ºs 1, 2 e 3, só podem ser tributados no Estado Contratante de que o alienante é residente (Portugal)".