

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Alemanha
- Artigo/Verba: Art.4º - Residência
- Assunto: cdt alemanha
- Processo: 27602, com despacho de 2025-04-10, do Diretor de Serviços da DSRI, por subdelegação
- Conteúdo:
1. O objeto do presente pedido de informação vinculativa prende-se com aplicabilidade das Convenções para evitar a Dupla Tributação (CDT) - no caso concreto com a CDT celebrada entre Portugal e Alemanha - a entidades fiscalmente transparentes (ou seja, entidades não tributadas na sua esfera, mas sim na dos sócios ou participantes).
  2. Tal questão tem sido alvo de intenso debate, no seio do direito fiscal internacional (destacando-se os trabalhos levados a cabo, em particular, pela OCDE), em virtude das dificuldades geradas pela definição do termo "pessoa", cujo sentido bastante amplo tem criado problemas quanto à aplicabilidade das CDT a certas entidades (entre as quais, e sobretudo, às sociedades transparentes).
  3. Com efeito, o termo "pessoa" compreende uma pessoa singular, uma sociedade ou qualquer outro agrupamento de pessoas (alínea a) do nº1 do art.º 3º da Convenção Modelo da OCDE - CMOCDE)
  4. Por outro lado, o artº1º da CMOCDE indica que a convenção se aplica às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes,
  5. E o nº1 do artº 4º do mesmo instrumento (CMOCDE) estabelece que a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido a diversos critérios (domicílio, residência, local de direção ou qualquer outro critério de natureza similar)
  6. Ora, nas entidades fiscalmente transparentes, a tributação dos lucros não ocorre ao nível da entidade, mas sim ao nível dos seus membros, facto suscetível de afastar da aplicação das CDT, nomeadamente as celebradas por Portugal, que seguem a referida CMOCDE, e em concreto as disposições atrás elencadas.
  7. Tal acontece porquanto, sendo "pessoas", aquelas entidades não são "residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes" (porque não estão sujeitas a tributação, na sua esfera, em qualquer deles)
  8. A OCDE, na última revisão à dita Convenção Modelo (datada de 2017), introduziu uma norma que procurou clarificar esta problemática, o nº2 do art.º1º, onde foi estabelecido que os rendimentos obtidos por ou através de uma entidade fiscalmente transparente nos termos da legislação fiscal de qualquer Estado Contratante serão considerados rendimentos de um residente de um Estado Contratante, mas apenas na medida em que sejam tratados, para efeitos de tributação por esse Estado, como rendimentos de um residente desse Estado
  9. Todavia, o Estado Português efetuou uma reserva relativamente a essa norma (declaração unilateral de discórdia face à mesma), através da qual fez constar que "Portugal reserva-se o direito de não incluir o n.º 2 nas suas convenções devido às dificuldades administrativas decorrentes de algumas das soluções apresentadas no relatório "The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships" (conforme indicado no próprio relatório para certos casos)."
  10. Por outro lado, recentemente, Portugal voltou a reiterar a sua reserva sobre a aplicabilidade dos benefícios da Convenção em relação à mecânica de pass-through na Convenção Multilateral para Implementar o BEPS ao não adotar o Artigo 3.º no instrumento de ratificação."

11. Acontece, porém, que as reservas são formas utilizadas pelos Estados para manifestarem expressamente a sua intenção de não aderir à redação de uma previsão da Convenção Modelo, não implicando tal, sem mais, que, mesmo tendo apresentado uma reserva, um determinado Estado signatário de uma CDT possa, por força das negociações com o outro Estado signatário, não a fazer refletir na redação constante da CDT.

12. Nem, tampouco, que esse Estado não possa ajustar a sua posição em função das circunstâncias concretas.

13. Ora, não obstante tal reserva, a verdade é que a Administração Fiscal já emitiu algumas instruções administrativas relativas a esta matéria e que permitiram superar as dificuldades no tocante à aplicabilidade das CDT às entidades transparentes

14. Sendo que, no que ao presente caso respeita, nem se afigura necessário recorrer a tais instrumentos, na medida em que a solução aplicável já se encontra refletida na CDT Portugal/Alemanha.

15. Com efeito, dispõe o nº4 do artº4 daquele normativo que "para aplicação dos artigos 5.º a 23.º, o sócio de uma sociedade de pessoas (partnership), para efeitos da tributação do seu rendimento auferido dessa sociedade ou do capital detido através da mesma sociedade, excluídas as suas distribuições, será considerado como residente do Estado contratante em que estiver situada a direcção efectiva da sociedade. Se esse rendimento ou capital não estiver sujeito a imposto nesse Estado, poderá ser tributado no outro Estado".

16. Da leitura de tal norma é possível extrair que, no caso das sociedades de pessoas (partnerships), entidades consideradas fiscalmente transparentes, não tributadas na sua esfera, mas nas dos seus sócios, estes (os sócios) são considerados, para efeitos da sua tributação, como residentes no Estado onde se situa a direcção efetiva da sociedade, sendo salvaguardada a tributação no Estado da fonte do rendimento, se este não estiver sujeito a tributação no Estado de residência (Estado em que se situe a direcção efetiva da sociedade).

17. Conforme refere a requerente, na sua proposta de enquadramento, "Na medida em que a B e a C são entidades transparentes, os rendimentos pagos a estas entidades são diretamente imputados à sua sócia única, detentora de 100% do capital social (limited partner), A, sociedade comercial residente para efeitos fiscais no Luxemburgo".

18. Acrescendo que, "não obstante, a A encontra-se sujeita a tributação sobre o rendimento das pessoas coletivas na Alemanha sobre os rendimentos auferidos através da B e da C, no âmbito das legislações domésticas da Alemanha e do Luxemburgo, bem como dos acordos internacionais em vigor entre ambos os países"

19. E "uma vez que tanto a B como a C são sociedades de pessoas (partnerships) e entidades fiscalmente transparentes, ou seja, não configuram um centro de imputação de situações jurídicas para efeitos fiscais ao abrigo da legislação alemã, não poderão beneficiar diretamente das disposições do ADT PT-DE".

20. Por outro lado, continua, "note-se que, ao abrigo do artigo 4.º, n.º 4 do ADT PT-DE, o sócio de sociedades de pessoas (partnerships), como é o caso da A relativamente à B e à C (ambas partnerships), para efeitos de tributação dos rendimentos obtidos através das mesmas, será considerado residente para efeitos fiscais no Estado em que as sociedades de pessoas (partnerships) tenham a sua direcção efetiva - neste caso, na Alemanha".

21. E, "como tal, entende a Exponente que deverá ser aplicado o disposto no referido artigo 4.º, n.º 4 do ADT PT-DE aos rendimentos pagos pela Exponente à B e C, imputáveis à A na qualidade de sócia da B e da C, por força do regime de transparência fiscal aplicável à B e à C, devendo beneficiar da referida norma".

22. Assim, comprovando-se, através dos certificados emitidos pelas autoridades fiscais alemãs, que as entidades B e C são fiscalmente transparentes e possuem a sua direcção efetiva em território alemão,

23. Afigura-se que a A, detentora direta da B e indireta da C, deve ser considerada, para efeitos de tributação na Alemanha (conforme consta no certificado de residência

fiscal apresentado, sendo que aí foi efetivamente sujeita a tributação (conforme nota de liquidação alemã),

24. Neste contexto, o enquadramento jurídico-tributário apresentado afigura-se merecedor de acolhimento, pelo que devem ser confirmados as seguintes conclusões que o sustentam:

A) À luz do disposto no artigo 4.º, n.º 4 do ADT PT-DE, a A (sociedade de direito luxemburguês, domiciliada no Luxemburgo), na qualidade de sócia da B e da C (partnerships de direito alemão e sujeitas ao regime de transparência fiscal, sendo a B ademais estabelecimento estável da A na Alemanha, deve ser qualificada como residente fiscal na Alemanha para efeitos de aplicação das disposições do ADT PT-DE relativamente aos rendimentos auferidos pela A através das partnerships B e C, pagos pela Exponente;

B) Ao abrigo do artigo 4.º, n.º 4 do ADT PT-DE, os rendimentos empresariais decorrentes da prestação de serviços (service fee), de juros e royalties pagos ou colocados à disposição da B e da C pela Exponente (imputados na esfera da A dada a sujeição das duas partnerships ao regime de transparência fiscal) devem ser considerados como mantendo a sua natureza original, ou seja, a natureza decorrente da relação entre a Exponente e a B e/ou C que originou o seu pagamento, não devendo ser considerados uma distribuição da B e/ou da C em benefício da A para efeitos de aplicação do ADT PT-DE;

C) Ao abrigo do disposto no artigo 7.º, n.º 1 do ADT PT-DE, os rendimentos empresariais decorrentes da prestação de serviços (service fee) pagos à B e à C (dos quais a A é beneficiária na qualidade de sócia das partnerships sujeitas ao regime de transparência fiscal), não devem ser sujeitos a retenção na fonte, desde que sejam respeitados pela A os requisitos formais para a dispensa de retenção na fonte previstos no artigo 98.º do Código do IRC;

D) Ao abrigo do disposto no artigo 11.º, n.º 2, alínea b) do ADT PT-DE, os pagamentos de juros à B e à C (de que é beneficiária a A, na qualidade de sócia das partnerships sujeitas ao regime de transparência fiscal) deverão ser sujeitos a retenção na fonte à taxa de 15%, conquanto sejam respeitados pela A os requisitos formais para a dispensa parcial de retenção na fonte previstos no artigo 98.º do Código do IRC;

E) Ao abrigo do disposto no artigo 12.º, n.º 2 do ADT PT-DE, os pagamentos de royalties à B e à C (de que é beneficiária a A, na qualidade de sócia das partnerships sujeitas ao regime de transparência fiscal) deverão ser sujeitos a retenção na fonte à taxa de 10%, conquanto sejam respeitados pela A os requisitos formais para a dispensa parcial de retenção na fonte previstos no artigo 98.º do Código do IRC;

F) Para efeitos de aplicação da dispensa (total e parcial) de retenção na fonte sobre os rendimentos empresariais decorrentes da prestação de serviços (service fee), juros e royalties ao abrigo dos artigos 7.º, n.º 1, 11.º, n.º 2, alínea b) e 12.º, n.º 2 do ADT PT-DE, respetivamente, consideram-se cumpridos os requisitos formais previstos no artigo 98.º do Código do IRC por parte da A desde que esta apresente, em cada ano (i) formulário referido na alínea a) do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IRC (Modelo 21-RFI) e (ii) certificado emitido pelas autoridades competentes da Alemanha que ateste a residência fiscal da A na Alemanha.