

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.6º - Transparência fiscal

Assunto: Transparência fiscal - Dispensa de retenção na fonte - Rendimentos pagos a LLP - Elementos de prova

Processo: 24936, com despacho de 2023-11-07, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: Vem a requerente solicitar a emissão de informação vinculativa quanto à possibilidade de ser aceite como prova para a dispensa de retenção na fonte em Portugal, um Certificado de Residência Fiscal (CRF) emitido pelas autoridades fiscais do Estados Unidos, acompanhado de declaração/compromisso de honra assinado pelos representantes da entidade beneficiária do rendimento (uma LLP) ".

1. Na medida em que a entidade X, à qual são pagos os rendimentos objeto do presente pedido, é uma sociedade considerada como fiscalmente transparente no seu país de residência (Estados Unidos da América - EUA), sendo os respetivos rendimentos tributados na esfera dos respetivos sócios (aleadamente residentes nos EUA), não lhe é aplicável a CDT Portugal/EUA.

2. De facto, o artº1º da mesma estabelece que "Esta Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes, salvo se a Convenção estabelecer de modo diferente",

3. E o nº1 do artº 4º que "Para efeitos desta Convenção, 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, ao local de direcção, ao local de constituição ou a qualquer outro critério de natureza similar. Todavia esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado, apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado".

4. Ora, não sendo tributada nos EUA, em virtude de ser fiscalmente transparente, a entidade X não é considerada como residente nos EUA, para efeitos da CDT Portugal/EUA, não lhe sendo esta aplicável.

5. Nesses termos, suscitam-se dúvidas quanto à possibilidade dos sócios (aleadamente residentes nos EUA), enquanto beneficiários efetivos do rendimento obtido, poderem beneficiar da aplicação da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal (Estado da fonte do rendimento) e EUA (aleadamente o Estado de residência dos beneficiários do rendimento).

6. É certo que tal possibilidade não se encontra expressamente prevista nem na CDT Portugal/EUA, nem em legislação interna portuguesa.

7. Sendo que a presente redação da Convenção Modelo da OCDE (que serve de base à generalidade das Convenções para evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal) integra uma norma sobre essa matéria, em concreto o nº2 do seu artº1º:

"For the purposes of this Convention, income derived by or through an entity or

arrangement that is treated as wholly or partially fiscally transparent under the tax law of either contracting state shall be considered to be income of a resident of a contracting state but only to the extent that the income is treated, for the purposes of taxation by that state, as the income of a resident of that state / Para efeitos da presente Convenção, os rendimentos provenientes de ou através de uma entidade ou organismo que sejam total ou parcialmente transparentes do ponto de vista fiscal ao abrigo da legislação fiscal de qualquer um dos Estados contratantes serão considerados rendimentos de um residente de um Estado contratante, mas apenas na medida em que o rendimento é tratado, para fins de tributação por esse estado, como o rendimento de um residente desse estado".

8. Por outro lado, o Estado Português efetuou uma observação ao artº1ºda Convenção Modelo, no que concerne às pessoas visadas pela mesma, nomeadamente no tocante ao tratamento aplicado aos sócios de uma sociedade de pessoas transparente do ponto de vista fiscal, pelo facto de se tratar de uma noção consideravelmente fluida, dadas as diferenças existentes entre os Estados - designadamente quando há interposição de um terceiro Estado entre o Estado da fonte e Estado de residência dos sócios, bem como pela existência de algumas dificuldades de ordem administrativa.

9. Sendo que tal observação foi retirada, e substituída por uma reserva, na sequência da introdução de uma norma relativa a essa matéria, pela OCDE, na Convenção Modelo de 2017 (artigo 1.º, n.º 2) "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 que, com as devidas adaptações, se afiguram aplicáveis á presente situação.

14. Por exemplo, na Ficha Doutrinária emitida no âmbito do processo nº8153/2012 (Despacho de 20/03/2014 do substituto legal do Diretor -Geral da AT, foi sancionado o seguinte:

2. No caso das "partnerships" com personalidade jurídica, designadas "limited liability partnerships" (LLPs), as mesmas estão sujeitas ao regime da transparência fiscal. Consequentemente serão os respetivos sócios residentes no Reino Unido que estarão sujeitos a imposto relativamente à parte dos rendimentos obtidos pela partnership.

3. A legislação portuguesa não contempla qualquer norma especial para a comprovação de que estão reunidos os pressupostos que permitam a aplicação das normas de uma CDT no caso de estarmos perante este tipo de entidades. Assim sendo, a forma de comprovar que estão preenchidos os referidos pressupostos (), para as "limited liability

partnerships" (LLPs), será através da apresentação de um único formulário modelo 21-RFI, contendo a informação comum a todos os beneficiários dos rendimentos, anexando-se: Uma lista que contenha os elementos de identificação dos beneficiários efetivos dos rendimentos;

Uma declaração de que os beneficiários identificados na lista anexa são sócios da LLP e da percentagem que esses sócios detêm no capital da LLP (esta declaração poderá, ser emitida pelas autoridades competentes do Reino Unido ou, em alternativa, poderá ser fornecida pelo próprio sujeito passivo e, em caso de dúvida, a sua veracidade poderá ser comprovada através do mecanismo de troca de informação previsto na CDT luso-britânica);

Um certificado emitido pelas autoridades competentes do Reino Unido, atestando que a LLP não é considerada, para efeitos da CDT luso-britânica, residente fiscal no Reino Unido e que os beneficiários identificados na lista anexa são residentes fiscais no Reino Unido, nos termos do artigo 4º da CDT luso-britânica, estando aí sujeitos a imposto sobre o rendimento.

15. Por outro lado, a observação anteriormente emitida, e na esteira da qual foi formulada a dita reserva, teve na sua génese preocupações e cautelas específicas, nomeadamente as situações triangulares (Situação em que um terceiro Estado está entre o Estado de origem e o Estado de residência dos participantes) e algumas dificuldades de ordem administrativa.

16. Ora, a presente situação não se apresenta como triangular (o Estado da fonte é Portugal, o Estado de residência da entidade transparente, os EUA, e o Estado de residência dos sócios da sociedade transparente também, alegadamente, os EUA).

17. Afigurando-se que a situação pode ser resolvida, não transformando a dita reserva numa barreira intransponível do ponto de vista interpretativo, mas antes como um elemento de controlo que permita acautelar utilizações abusivas das legislações, conducentes a práticas de evasão e/ou elisão fiscal.

18. Dito de outro modo, mediante a verificação e comprovação de determinados requisitos, parece possível não impedir a aplicação da CDT Portugal/EUA, ao presente caso, somente pela existência da referida reserva do estado Português.

19. Nestes termos, e em face do exposto, afigura-se que deve ser aceite a aplicação da CDT Portugal/EUA, aos rendimentos pagos pela requerente à entidade americana X, na medida em que sendo esta fiscalmente transparente, os rendimentos auferidos pela mesma não lhe são imputáveis, mas sim aos respetivos sócios, que, no caso, são alegadamente residentes em território americano, desde que sejam apresentadas, cumulativamente, as seguintes comprovações:

- Lista que contenha os elementos de identificação dos beneficiários efetivos dos rendimentos
- Declaração onde conste que os beneficiários efetivos do rendimento são sócios da LLP, bem como a percentagem que esses sócios detêm no capital da LLP (esta declaração poderá, ser emitida pelas autoridades competentes dos EUA ou, em alternativa, poderá ser fornecida pelo próprio sujeito passivo e, em caso de dúvida, a sua veracidade poderá ser comprovada através do mecanismo de troca de informação previsto na CDT Portugal/EUA)
- Um certificado emitido pelas autoridades competentes dos EUA, atestando que a LLP não é considerada residente fiscal nos EUA, para efeitos da CDT Portugal/EUA.
- Certificados de residência fiscal emitidos pelas autoridades fiscais americanas, onde conste que os sócios são residentes fiscais nos EUA, nos termos do artigo 4º da CDT

Portugal/EUA, estando aí sujeitos a imposto sobre o rendimento.

20. Ora a pretensão da requerente - confirmação de que o CRF emitido pelas autoridades fiscais do Estados Unidos/IRS e a declaração/compromisso de honra assinado pelos representantes da LLP são prova suficiente para eliminar em 99,88% a retenção na fonte devida em Portugal - não se afigura atendível, na medida em que os referidos documentos não comprovam os requisitos acima elencados.

21. Senão vejamos:

22. As autoridades fiscais americanas confirmam que a entidade X, enquanto sociedade de pessoas («partnership») entregou declaração de rendimentos modelo americano 1065, e que, segundo é do seu conhecimento, todos os associados («partners») identificados no certificado são fiscalmente residentes nos E.U.A., para efeitos de tributação naquele território, e que tal estatuto se manterá até ao final do período fiscal em questão.

23. Ora, tal certificação de residência não preenche os pressupostos para que os referidos sócios possam ser considerados como residentes nos EUA, ao abrigo da CDT Portugal/EUA.

24. De facto, o nº1 do artº 4º daquela CDT estabelece que "Para efeitos desta Convenção, 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, ao local de direcção, ao local de constituição ou a qualquer outro critério de natureza similar. Todavia esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado, apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado"

25. Faça-se aqui um "parêntesis" para esclarecer que, nos termos da alínea d) do nº1 do artº 3º da CDT, o termo "pessoa" compreende, mas não está limitado, a uma pessoa singular, uma sociedade ou qualquer outro agrupamento de pessoas", e que, conforme dispõem as alíneas a) e c) do nº1 do artº 17º da CDT, um residente de um Estado Contratante só terá direito aos benefícios da presente Convenção se for, respetivamente, uma pessoa singular ou uma sociedade.

26. Ou seja, para que determinada pessoa seja considerada como residente nos EUA ao abrigo da referida CDT (e assim aproveitar os benefícios da mesma), é necessário que a mesma ali esteja sujeita a tributação pela universalidade dos seus rendimentos, e não somente sobre os rendimentos auferidos naquele território.

27. Não sendo possível confirmar tal facto através do conteúdo do certificado aqui apresentado, porquanto a indicação ali constante (certificação de residência para efeitos de tributação em território americano) é demasiado vaga, e não permite esclarecer se tal tributação recai sobre a universalidade dos rendimentos ou somente sobre os auferidos nos EUA.

28. Assim, para que o certificado fosse passível de aceitação enquanto meio probatório idóneo para o efeito pretendido, deveria conter, expressamente, a menção de que os sócios são fiscalmente residentes nos E.U.A. nos termos da CDT.

29. Todavia, ainda que tal lacuna venha a ser suprida, existem ainda outras que carecem igualmente de ser supridas.

30. Pese embora os sócios da LLP tenham sido identificados no certificado emitido

pelas autoridades fiscais americanas, tal identificação revela-se manifestamente insuficiente; Só são indicados os respetivos nomes, sem qualquer outro elemento identificativo, não sendo mencionada a percentagem que os mesmos detêm no capital da LLP, cujo conhecimento é essencial para estabelecer a repartição da totalidade dos rendimentos, e, desse modo, apurar o montante ao qual é aplicável a CDT (se o todo ou só uma parte dos mesmos).

31. É certo que as autoridades fiscais americanas indicaram no certificado que, no sentido de aferir a percentagem do pagamento aplicável a cada socio listado, dever-se-á contactar a LLP.

32. Sendo que, como se pode ler na lista de requisitos acima discriminada, esse procedimento é aceitável (tal informação pode ser fornecida pelo próprio sujeito passivo e, em caso de dúvida, a sua veracidade poderá ser comprovada através do mecanismo de troca de informação previsto na CDT Portugal/EUA)

33. Por outro lado, perante a alegada impossibilidade de obter os elementos identificativos dos sócios e respetivas percentagens de participação no capital social da LLP) por esta informação confidencial e não poder ser partilhada com terceiros, a requerente pretende que essa adversidade seja superada através de uma declaração emitida pela entidade X.

34. Ora, não só se desconhece o suporte e a validade para tal impedimento, nomeadamente a base legal que permita que eventuais e determinadas leis de proteção de dados se sobreponham a leis de índole fiscal, em concreto aquelas cuja aplicação é pretendida pela requerente, e que, no limite, desobriguem ou justifiquem a desobrigação, por parte dos sujeitos passivos, no que concerne à apresentação de documentos comprovativos para efeitos, entre outros, de dispensa de tributação (como aqui é pretendido).

35. Como também se verifica que a dita declaração da entidade X é completamente omissa quanto a identificação dos sócios, em concreto no que toca a percentagem do capital detido.

36. Concluindo, e em face do exposto não se afigura atendível a pretensão da requerente