

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.81º - Eliminação da dupla tributação internacional
- Assunto: RNH - Tributação de resultados imputados a sócio por S-Corporation localizada nos EUA
- Processo: 23980, com despacho de 2024-09-11, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende o requerente, residente nos Estados Unidos da América, solicitar informação vinculativa sobre o enquadramento fiscal que lhe será aplicável na distribuição dos lucros de Empresa localizada nos Estados Unidos da América.
- Esclarece para o efeito o seguinte:
- O Requerente é um cidadão norte-americano e português, com residência fiscal nos Estados Unidos da América.
 - Pondera, no curto prazo, fixar a sua residência em Portugal, bem como, posteriormente, inscrever-se no regime fiscal do Residente Não Habitual ("RNH"), atendendo a que não foi residente para efeitos fiscais em Portugal nos últimos 5 anos.
 - É detentor de partes do capital social da XXX, uma sociedade domiciliada e residente nos Estados Unidos da América e que reveste a forma legal de uma S-Corporation (doravante designada por "S-Corp" ou "Empresa"), uma entidade semelhante a uma partnership constituída e regida nos termos da legislação dos Estados Unidos da América, qualificada como sociedade transparente naquele país.
 - Nesse contexto, naquela jurisdição os resultados apurados pela S-Corp são imputados ao seu sócio, enquanto rendimentos profissionais e empresariais, tributados às taxas progressivas em IRC norte-americano. Ou seja, os resultados apurados pela S-Corp são alocados ao seu detentor, na proporção da sua participação, sendo tributados na esfera deste último enquanto rendimentos profissionais e empresariais, independentemente da sua efetiva distribuição pelos sócios.
 - Com a possível fixação da residência fiscal do requerente em Portugal no curto prazo, e atendendo ao facto de que, a sociedade em causa não cumpre os critérios previstos no artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas para ser considerada como transparente para efeitos fiscais em Portugal, poderá existir um conflito na tributação dos rendimentos do requerente, atendendo ao envolvimento de dois estados (i.e., o Estado da fonte dos rendimentos inerentes à referida participação - Estados Unidos da América -, e o Estado da residência do sujeito passivo - Portugal).
 - Considera como essencial confirmar que, à luz da legislação fiscal nacional, a distribuição dos lucros da S-Corp ao Requerente, um cidadão que pretende estabelecer residência fiscal em Portugal e beneficiar do regime fiscal do Residente Não Habitual ("RNH"), será isenta de tributação durante o período de vigência deste regime na sua esfera.
 - Entende assim que, em Portugal, apenas existirá um facto tributário aquando da possível distribuição dos rendimentos que possam advir de uma efetiva distribuição de lucros da Empresa, que, à luz da norma portuguesa, implicará a sua qualificação como rendimentos de capital, nomeadamente, dividendos.
 - Neste sentido, considera relevante ressaltar que a AT já se pronunciou sobre uma situação semelhante à sua, conforme decorre da ficha doutrinária n.º 2360/2016, com despacho concordante da Diretora Geral, de 20 de dezembro de 2017, onde a AT conclui que o regime de transparência fiscal aplicado às partnerships, nos termos do direito norte-americano, não pode ser aplicável em Portugal nos mesmos moldes da

transparência fiscal da legislação portuguesa.

- Por fim, ressaltar que a AT, na referida ficha doutrinária, considera que estes rendimentos deveriam qualificar, em termos domésticos, enquanto dividendos. Contudo, e tal como notado pela AT, "este tipo de sociedades (LLC) são abrangidos pela exclusão prevista no n.º 3 do Protocolo à CDT celebrada entre Portugal e os EUA, e, como tal, estes rendimentos não são tratados, para efeitos da atribuição da competência tributária, nos termos definidos para os "dividendos", mas sim pelo disposto no artigo 24.º da CDT [Outros rendimentos], o que pressupõe uma competência tributária partilhada, i.e. ambos os Estados podem tributar estes rendimentos".

- Refere, ainda, que o Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD"), no Processo n.º 684/2020-T, de 28 de março de 2022, ao analisar os termos da saving clause entre Portugal e os Estados Unidos da América, julgou que o contribuinte (um cidadão nacional dos Estados Unidos da América - tal como o Requerente - que beneficia do regime do RNH - tal como se aplicará no caso do Requerente) poderia estar sujeito a tributação nos Estados Unidos da América, mesmo que em casos específicos em que os direitos de tributação são concedidos apenas ao Estado de residência (ou seja, Portugal), considerando assim que a condição prevista para aplicar o método da isenção em Portugal sobre os seus rendimentos se encontrava cumprida. E nesse sentido, entendeu o CAAD que "o Protocolo que faz parte da Convenção dos Estados Unidos da América ressalva a faculdade de este Estado tributar os seus nacionais (cidadãos) "como se a Convenção não tivesse entrado em vigor", i.e., de tributar os seus rendimentos numa base mundial de acordo com o seu direito interno, usualmente designada de "saving clause" - v. artigo 1.º, alínea b) do mencionado Protocolo".

- Atendendo a que o requerente, caso altere a sua residência fiscal para Portugal, se irá inscrever no regime fiscal do Residente Não Habitual ("RNH"), vem requerer que:

a) os rendimentos sejam qualificados como outros rendimentos na aceção da Convenção para evitar a Dupla Tributação ("CDT") e que a mesma estabelece uma competência tributária partilhada entre os dois Estados (Portugal e Estados Unidos da América);

b) seja confirmado que poderá beneficiar da aplicação do método da isenção previsto no artigo 81.º do Código do IRS, encontrando-se a distribuição de lucros isenta de tributação em Portugal, atendendo a que se aplicará o método da isenção a estes rendimentos na esfera do requerente (naturalmente, apenas durante a vigência deste regime), por se encontrar prevista a sua tributação no Estado da fonte na Convenção para evitar a Dupla Tributação com os Estados Unidos da América.

INFORMAÇÃO

1- Por consulta ao sistema informático da AT, verifica-se que o requerente se encontrava na situação de residente no estrangeiro, à data da apresentação do pedido de informação vinculativa.

2- Relativamente ao tipo de sociedade em causa esclarece-se, previamente, que a atividade empresarial nos EUA pode assumir diferentes tipos de estruturas a que corresponde um determinado regime tributário. Uma destas estruturas são as "S-Corporation", que, tal como nas LLC (Limited Liability Company), a responsabilidade dos sócios está limitada à sua participação social. Estas sociedades estão obrigadas ao cumprimento de certos requisitos e têm um específico regime de tributação (distinto do regime de tributação aplicável às "Corporation", visto que estas são entidades independentes fiscalmente, apresentando a sua declaração renda anual e sujeita a impostos sobre os lucros).

3- As "S-Corporation" são sociedades que não podem ter mais de 100 acionistas, todos cidadãos americanos ou residentes permanentes nos EUA, em que os lucros obtidos

são alocados aos sócios proporcionalmente ao interesse de cada um no negócio como nas "partnerships" (com a vantagem do seu património pessoal não responder por quaisquer dividas ou passivos).

4- A tributação do rendimento efetua-se como nas "partnerships" através da denominada tributação "pass-through taxation", ou seja, os lucros e prejuízos são transmitidos aos sócios e tributados ou deduzidos diretamente no seu imposto "Tax return" evitando a dupla tributação sobre os lucros.

5- Considerando que o requerente pretende vir a residir em território português, ficará sujeito a tributação em IRS numa base pessoal ou subjetiva, o que significa que o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território.

6- Caso o requerente reúna todos os requisitos de aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais, revogado pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro (vd. regime transitório previsto nos n.ºs 3 a 5 do art.º 236.º desta Lei) e pressupondo que o regime lhe seja reconhecido, ser-lhe-á aplicável o regime especial deste tipo de residentes, designadamente no que se refere ao método de isenção previsto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 81.º do Código do IRS (CIRS), na redação anterior.

7- No que concerne ao enquadramento dos rendimentos (matéria coletável imputada) auferidos na qualidade de "sócio" de uma sociedade qualificada como "S-Corporation", residente nos EUA, como já se referiu, está sujeita neste Estado a um regime idêntico de transparência fiscal, previsto no Código do IRC e no Código do IRS, em que os resultados (matéria coletável) não são tributados na esfera da sociedade sendo tributados exclusivamente na sua esfera jurídica, pela sua qualidade de sócio.

8- Tal não significa, no entanto, que tal regime de transparência fiscal se possa em termos de direito comparado, reconduzir-se ao regime de transparência fiscal vigente no ordenamento jurídico português, ou seja, ao previsto no artigo 6.º do Código do IRC.

9- Com efeito, a atribuição pecuniária da matéria coletável da "S-Corporation" ao respetivo "sócio" residente em Portugal constitui um rendimento de capital qualificado como lucro, nos termos do artigo 5.º do CIRS e sujeito a uma tributação autónoma à taxa especial de 28%, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, sem prejuízo da opção pelo respetivo englobamento, conforme previsto no n.º 13 do artigo mesmo artigo.

11- Ora, nos termos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT), celebrada entre Portugal e os EUA, e estando em causa uma entidade sujeita nesse Estado a um regime de transparência fiscal, a mesma estará abrangida pela exclusão prevista no n.º 3 do Protocolo anexo a essa CDT e, conseqüentemente, os rendimentos que sejam auferidos pelos respetivos sócios não residentes nos EUA não se qualificam à luz da mesma CDT como dividendos, sendo-lhes aplicável o disposto no respetivo artigo 24.º (Outros rendimentos).

12- Atribuindo este artigo 24.º competência tributária cumulativa a ambos os Estados (Estado da fonte e Estado da residência), os rendimentos em questão verificam a condição prevista na alínea a) do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS, sendo-lhes, assim, aplicável o método de isenção previsto na citada norma, caso o requerente reúna todas as condições para beneficiar do anterior regime dos residentes não habituais e se inscreva no âmbito deste regime (vd. nos n.ºs 3 a 5 do artigo 236.º da Lei nº 82/2023, de 29/12 (Orçamento de Estado para 2024)).

13- Não obstante o exposto anteriormente, caso o pretenda, pode o contribuinte optar pelo método de crédito de imposto nos termos do n.º 8 do artigo 81.º do CIRS.