

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CDT Alemanha
Artigo: 4º, 15º e 24º
Assunto: Tributação de rendimentos do trabalho dependente pagos a colaboradores destacados em estabelecimento estável na Alemanha
Processo: 6868/2017, Despacho de 13/07/2017, do Diretor de Serviços de Relações Internacionais
Conteúdo: A questão levantada prende-se com a sujeição a imposto dos rendimentos do trabalho dependente pagos em Portugal a colaboradores que prestam serviço em estabelecimento estável na Alemanha e às obrigações declarativas por parte da sociedade e dos seus colaboradores.

Relativamente aos rendimentos do trabalho dependente, estabelece o artigo 15º da Convenção entre Portugal e a Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital o seguinte:

"1 - Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º, 19.º, 20.º e 21.º, os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2 - Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado contratante de um emprego exercido no outro Estado contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se:

- a) O beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que, no ano civil em causa, não excedam no total 183 dias; e
- b) As remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente de outro Estado; e
- c) As remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado".

O disposto no número 1 do citado artigo determina a regra geral aplicável aos rendimentos do trabalho dependente que se consubstancia no facto de esses rendimentos poderem ser tributados no Estado em que o emprego é exercido.

Ou seja, para além do Estado da residência que tem competência para tributar a universalidade dos rendimentos de um seu residente (isto é, o Estado em que o contribuinte se encontra sujeito à "obrigação fiscal integral"), esta disposição convencional atribui igualmente o poder de tributar ao Estado da fonte.

A norma contida no nº 2 do art. 15º da Convenção estabelece uma derrogação à regra geral definida no nº 1 do mesmo artigo (regra da tributação cumulativa quando o trabalhador é residente de um Estado e exerce o emprego no outro Estado), prevendo a tributação exclusiva no Estado da residência quando se encontram reunidas as três condições enunciadas nas alíneas a), b) e c), ou seja, quando o trabalhador permanece no outro Estado menos de 183 dias e as suas remunerações são pagas por uma entidade patronal residente do seu próprio Estado de residência e as mesmas não são suportadas por um estabelecimento estável que a entidade patronal tenha no outro Estado.

No caso em apreço, tem aplicação o disposto no nº 1 do artigo 15º, uma vez que o emprego é exercido na Alemanha e a entidade patronal tem um estabelecimento estável nesse país, logo não se aplica o nº 2 do referido artigo.

Neste sentido, a Alemanha tem a competência tributária primária sobre os rendimentos decorrentes dos serviços prestados na Alemanha pelos colaboradores, sendo que Portugal pode igualmente tributar os referidos rendimentos enquanto Estado da residência dos mesmos.

Sendo a competência tributária cumulativa, cabe a Portugal, enquanto Estado da residência, a eliminação da dupla tributação nos termos da alínea a) do nº 1 do art. 24º da CDT Alemanha, ou seja, deduzindo do imposto sobre o rendimento uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago na Alemanha, não podendo, contudo, a importância deduzida exceder a fracção do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Alemanha.

Nos termos do nº 5 do art. 99º do Código do IRS, ficam dispensados da retenção na fonte os rendimentos do trabalho obtidos por actividades exercidas no estrangeiro por pessoas singulares

residentes em território português, sempre que tais rendimentos sejam sujeitos a tributação efectiva no país da fonte em imposto similar ou idêntico ao IRS.

Neste sentido, não deverá ser efectuada retenção na fonte sobre os rendimentos correspondentes ao trabalho prestado na Alemanha pelos referidos colaboradores.

Na Declaração Mensal de Remunerações (DMR), deve ser mencionada a parte dos rendimentos pelo trabalho prestado na Alemanha no Campo 05 (Local de obtenção dos rendimentos) do Quadro 5 (Relação dos titulares dos rendimentos) com a letra E (Estrangeiro) e a parte correspondente ao trabalho prestado em Portugal com a letra C (Continente).

Na declaração de rendimentos Modelo 3, os referidos colaboradores devem indicar a parte do rendimento correspondente ao trabalho prestado em Portugal no anexo A e a parte correspondente ao trabalho prestado na Alemanha no anexo J, bem como o imposto suportado nesse país.

Devem estar na posse de um documento comprovativo dos rendimentos obtidos e do imposto pago na Alemanha emitido ou certificado pela Administração Fiscal alemã, a ser apresentado à AT quando solicitado.

O imposto pago no estrangeiro a mencionar no anexo J deve corresponder ao imposto pago a final na Alemanha, ou seja, poderá corresponder ao imposto retido na fonte ou ao imposto resultante da liquidação efectuada na Alemanha em caso de apresentação de declaração de rendimentos naquele país.

A eliminação da dupla tributação jurídica internacional está prevista no art. 81º do CIRS que determina no seu nº 1 que "os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional, dedutível até à concorrência da parte da colecta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponderá à menor das seguintes importâncias: a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; b) Fração da colecta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código".

Neste sentido, será deduzido do imposto a pagar em Portugal um montante equivalente ao imposto pago na Alemanha ou, se inferior, um montante correspondente à fracção da colecta do IRS produzida pelos rendimentos obtidos na Alemanha.

Quanto à residência fiscal dos colaboradores destacados na Alemanha, a sua determinação obedece às regras estabelecidas no artigo 4º da Convenção.

A CDT Alemanha define no artigo 4º o conceito de residente de um Estado Contratante como "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 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 ou a capital aí situado".

Se, nos termos do nº 1 do artigo 4º da Convenção, uma pessoa for considerada residente em ambos os Estados, será necessário recorrer às normas de resolução de conflito de dupla residência constantes do nº 2 do referido artigo.

Dispõe a alínea a) do nº 2 do artigo 4º da CDT Alemanha o seguinte: "Quando, por virtude do disposto no nº 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes,.... será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais)".

Ora, no caso em apreço, não restam dúvidas que os colaboradores devem ser considerados residentes fiscais de Portugal, uma vez que é em Portugal que tem uma habitação permanente à sua disposição e é aqui que se mantém o seu centro de interesses vitais, nomeadamente o seu agregado familiar, sendo que o destacamento é temporário e não têm na Alemanha uma residência fixa.

Caso os colaboradores passem a ter uma residência permanente à sua disposição na Alemanha e o seu centro de interesses vitais se transfira para a Alemanha, poderão ser considerados residentes fiscais da Alemanha, devendo então proceder à alteração de residência em cadastro e apresentar o formulário modelo 21-RFI devidamente certificado pelas autoridades fiscais alemãs para accionar a Convenção. Nesta situação, as respectivas remunerações devem ser declaradas na declaração Modelo 30.

