

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Espanha
- Artigo/Verba: Art. 14º - Profissões independentes
- Assunto: Tributação no termos da CDT Portugal/Espanha de prestadores de serviços individuais, de trabalhadores dependentes e trabalhadores que podem integrar estruturas empresariais estrangeiras.
- Processo: 26690, com despacho de 2024-07-05, do Diretor de Serviços da DSRI, por subdelegação
- Conteúdo: A requerente (pessoa coletiva residente fiscal em Portugal), vem nos termos do art.º 68 da Lei Geral Tributária solicitar uma informação vinculativa, sobre a obrigatoriedade, ou não, de efetuar retenção na fonte de IRS ou IRC, consoante o caso, aos rendimentos que coloca à disposição dos seus profissionais - não residentes - que integram o seu corpo clínico e não clínico.

Estas relações contratuais, podem assumir a forma jurídica de prestadores de serviços individuais, profissionais liberais, ou trabalhadores dependentes, vinculados a um contrato individual de trabalho (CIT), ou ainda, podem integrar estruturas empresariais estrangeiras com sede fiscal noutros países, nomeadamente em Espanha.

Refira-se ainda que, nos casos em análise, todos eles, têm residência em localidades de fronteira, Badajoz e Oliva de La Frontera, estando em condições, sempre que aplicável, no caso dos trabalhadores dependentes, de avocarem o estatuto de "trabalhadores fronteiriços" previsto no art.º 15 da Convenção para evitar a Dupla Tributação.

A convenção celebrada por Portugal e Espanha para evitar a dupla tributação foi assinada a 26 de outubro de 1993, ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 14/95 de 28 de janeiro e (fazendo alusão a cada uma das situações em apreço) dispõe que:

I - Relativamente aos rendimentos obtidos por um médico, profissional liberal, não residente em Portugal, só podem ser tributados no estado contratante, ou seja, em Espanha, a não ser que este disponha, de forma habitual, no outro estado contratante (em Portugal) de uma instalação fixa para o exercício das suas atividades. Se dispuser de uma instalação fixa os rendimentos podem ser tributados no outro estado (art.º14 da CDT). Ora, refira-se que normalmente os profissionais em questão, não estando sujeitos a qualquer cláusula de exclusividade, podem prestar serviços em mais do que uma ULS e utilizarão certamente as instalações destas (diferentes entre si) para a realização das suas atividades.

Surge-nos a dúvida se nestas condições deverá ser entendido que os médicos independentes (ou profissionais liberais) dispõem efetivamente de uma "instalação fixa com carácter de habitualidade" no outro estado contratante. Parece-nos que a realidade prática se afasta do espírito da lei, pois apesar do artigo em questão não mencionar a necessidade de qualquer vínculo de posse relativamente a essa instalação, mas deixa subentender um carácter de habitualidade relativamente a um único espaço fixo no nosso território, situação que pode não se verificar e que não conseguimos precisar, pois tratam-se de profissionais independentes. O próprio termo "podem ser tributados no estado da fonte" deixa também uma margem de dúvida sobre a obrigatoriedade efetiva de efetuar a retenção na fonte em Portugal, parece-nos que antes sugere essa

possibilidade. Relativamente a este ponto solicitamos o entendimento da Autoridade Tributária sobre o conceito de "instalação fixa" no âmbito da nossa atividade e no enquadramento enunciado e se nas condições referidas devemos ou não aplicar sempre retenção na fonte aos rendimentos colocados à disposição destes profissionais. II - Reportando-nos aos profissionais dependentes (art.15 da CDT), parece-nos que é condição bastante para existir dispensa de retenção na fonte sobre os rendimentos obtidos em Portugal o profissional não residente assumir a condição de "trabalhador fronteiriço" (n.º 4 do art.15.º da CDT), ou seja, ter a sua residência habitual no outro estado contratante (em Espanha) ao qual regressa normalmente todos os dias. Existe de facto essa convicção apesar desta evidência ser em termos práticos, pelas próprias características e exigências da atividade, de difícil perceção. Estes profissionais, assumem períodos de trabalho regulares, existindo um histórico de remunerações que ultrapassam os 183 dias em qualquer período de 12 meses, as remunerações são efetivamente pagas por uma entidade patronal residente em Portugal e são suportadas por um estabelecimento estável situado nesse mesmo território (n.º 2 do art. 15.º da CDT). Não obstante, pelo exposto na primeira parte deste ponto, concluímos, nestes casos, pela não sujeição a tributação em sede de IRS. Solicitamos também a vossa informação sobre a conformidade do nosso procedimento.

III - Por ultimo, a requerente tem também ao seu serviço médicos, não residentes, que exercem a sua atividade através de uma empresa estrangeira, com sede e direção efetiva noutro País, nomeadamente em Espanha. Nos termos do n.º 1 do art.º 7 da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada por Portugal e Espanha, para que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante sejam tributados no outro Estado Contratante é necessário que empresa exerça a sua atividade por meio de um estabelecimento estável situado neste ultimo estado no qual desenvolve a sua atividade. Nesta situação, em que a prestação de serviços seja realizada através de uma pessoa coletiva não residente, parece-nos não estarem reunidas as condições para existir em Portugal um estabelecimento estável, conforme a definição do artigo 5.º da CDT pelo que estamos em crer que esses rendimentos não sejam tributados em Portugal. Com base na argumentação exposta solicitamos também o vosso entendimento sobre este ponto.

Nestes termos, no caso em apreço vem a requerente solicitar informação sobre as situações acima descritas, pelo que estamos perante questões jurídico/ tributária no âmbito da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e Espanha.

Antes de se proceder ao enquadramento da situação tributária dos trabalhadores fronteiriços no âmbito da CDT celebrada entre Portugal e Espanha, esclarece-se que já existe informação vinculativa sobre o assunto em questão.

No que respeita aos rendimentos obtidos por um médico, profissional liberal, não residente em Portugal, os mesmos enquadram-se no art. 14º da CDT celebrada entre Portugal e Espanha, devido à natureza dos rendimentos.

Atendendo ao disposto no n.º 1 do Artigo 14º da CDT celebrada entre Portugal e Espanha "os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades independentes de carácter similar só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que esse residente disponha, de forma habitual, no outro Estado Contratante, de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades. Neste último caso, os rendimentos podem ser tributados no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis a essa instalação fixa."

Quer isto dizer que sendo um sujeito passivo residente em Espanha, e não dispunha de

instalações fixas adequada à prossecução da actividade, a competência para tributar os rendimentos em causa é exclusiva do Estado da residência (no caso concreto Espanha), a não ser que tivesse à sua disposição um estabelecimento estável situado em Portugal, nesse caso a competência é cumulativa (Estado da fonte - Portugal e Estado da residência - Espanha).

Ora, de acordo com o comentário 2 ao nº1 do artº 5º (relativo à definição de estabelecimento estável) do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e Património da OCDE, a expressão "estabelecimento estável" significa uma instalação fixa através da qual uma empresa exerce toda ou parte da sua actividade, comportando, por conseguinte, os seguintes critérios:

A existência de uma "instalação", isto é, instalação no sentido de local e, nalguns casos, de maquinaria e equipamento;

A instalação deve ser "fixa", ou seja, deve ser estabelecida num local determinado, com um certo grau de permanência.

O exercício das actividades da empresa através dessa instalação fixa, o que significa, normalmente, que as pessoas que, de um modo ou de outro, dependem da empresa (o pessoal) exercem as actividades da empresa no Estado em que está situada a instalação fixa.

Sendo aqui inequívoca a verificação de todos aqueles critérios, porquanto existe uma instalação (Hospital/centro saúde), estabelecida num local determinado e com carácter permanente (o que não pode deixar de se considerar, na medida em que um Hospital /centro saúde é um imóvel), e o exercício das actividades é efetuado através dessa instalação fixa (o trabalho é exercido no Hospital/centro saúde).

Note-se que, no tocante ao terceiro critério indicado (o exercício das actividades da empresa através dessa instalação fixa), e conforme conta no comentário 4.1 ao nº1 do artº 5º (relativo à definição de estabelecimento estável) do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e Património da OCDE, o simples facto de uma empresa ter à sua disposição um certo espaço usado nas suas actividades económicas é suficiente para constituir uma instalação fixa, pelo que não é exigido que a empresa detenha um direito jurídico formal sobre essa instalação.

Para que seja considerado estabelecimento estável, também existe o pressuposto de actividades Regulares, isto é, a presença e a realização contínua de consultas médicas no consultório do hospital ou clínica reforçam a possibilidade de que estejamos perante um estabelecimento estável.

Ou seja, isso significa que a presença do médico no consultório ou clínica devem ser regulares e não apenas esporádicas.

Assim, dada a existência de um estabelecimento estável/instalação fixa, é aplicável a segunda parte do nº1 do artº14º da CDT Portugal/Espanha ("Se dispuser dessa instalação, os rendimentos podem ser tributados no outro Estado (Portugal), mas unicamente na medida em que forem imputáveis às actividades exercidas por meio de tal instalação fixa").

O que na prática significa que ambos os Estados (Português e Espanhol) podem tributar os rendimentos em questão, cabendo a eliminação da dupla tributação ao Estado de residência do beneficiário do rendimento (Espanha), através da concessão de um crédito de imposto, nos termos do art. 23º da CDT Portugal/Espanha.

Pelo que, só no caso de estarmos perante consultas esporádicas nos hospitais ou centros de saúde em Portugal, é que se afasta a tributação em Portugal dos

rendimentos em causa.

Finalmente, quanto à dúvida suscitada relativamente à norma, nomeadamente o "podem ser" tributados, esclarece-se que tal como consta no modelo de convenção da OCDE, o texto adotado pelos mais diversos países usa as expressões "podem ser" ou "só podem ser" para definir as competências de tributação cumulativamente ou exclusivamente.

Quando o texto da convenção refere "só podem ser" está atribuir competência exclusiva a um determinado Estado, quando se usa a expressão "podem ser" está atribuir competência cumulativa a ambos os Estados, que é o que acontece na norma em questão.

Relativamente aos profissionais dependentes (art.15 da CDT), tal como anteriormente sancionado : "1. O artigo 15º do Decreto-Lei nº 233/2005, de 29 de Dezembro, previu um regime transitório para os médicos que se encontravam a exercer a sua atividade profissional nos hospitais convertidos em E.P.E. segundo o regime jurídico da função pública, de acordo com o qual poderiam optar por se manter nesse regime, sendo-lhes garantido o acesso na carreira. 2. Pese embora esse regime jurídico aplicável a tais trabalhadores, as remunerações pagas a estes médicos não se consideram remunerações públicas para efeitos de determinação das competências tributárias por aplicação da CDT Espanha, uma vez que a entidade devedora das mesmas não faz parte da estrutura administrativa do Estado português, mas da sua estrutura empresarial.

3. Como tal, essas remunerações enquadram-se no artigo 15º da referida convenção e não no artigo 19º.

4. Razão pela qual se aplica aos médicos dos E.P.E. sujeitos ao regime jurídico da função pública o regime dos trabalhadores fronteiriços previsto no nº 4 do artigo 15º da CDT Espanha, desde que verificados os pressupostos desse regime, ou seja, que residam do outro lado da fronteira e que lá regressem normalmente todos os dias. 5 A competência tributária relativamente a estas remunerações é exclusiva do Estado Espanhol.

6Estas remunerações serão incluídas na declaração prevista na alínea a) do nº 7 do artigo 119º do CIRS identificadas com o código 15 da Tabela II anexa às instruções de preenchimento da Declaração Modelo 30."

Deste modo, observa-se que mesmo que os trabalhadores em causa tivessem optado pelo regime jurídico da função pública, às remunerações em causa aplicar-se-á o art. 15º e não o art. 19º da CDT celebrada ente Portugal e Espanha;

Uma vez que para efeitos de determinação das competências tributárias por aplicação da CDT Espanha, a entidade devedora das mesmas não faz parte da estrutura administrativa do Estado português, mas sim da sua estrutura empresarial.

E, estando no caso concreto as remunerações enquadradas no art. 15º da CDT Portugal/Espanha, pode um determinado sujeito passivo beneficiar do regime dos trabalhadores fronteiriços previsto no nº 4 do artigo 15º da CDT Portugal/Espanha desde que verificados os pressupostos desse regime.

Nos termos do n.º 4 do art. 15 da CDT celebrada entre Portugal e Espanha, as remunerações auferidas de um emprego exercido num Estado Contratante (Portugal) por um trabalhador fronteiriço, isto é, que tenha a sua residência habitual no outro Estado Contratante (Espanha) ao qual regressa normalmente todos os dias, só podem ser tributadas nesse outro Estado (Espanha).

Quer isto dizer que apenas o Estado da residência (Espanha) tem competência para tributar as remunerações auferidas pelo emprego no outro Estado (PORTUGAL).

Também e não menos importante, a susceptibilidade de um regresso normal diário à sua residência é uma condição necessária para a consideração da qualidade de trabalhador fronteiriço, pelo que importa atentar ao facto de que a distância entre o domicílio do sujeito passivo (em Espanha) e o seu local de trabalho (em Portugal) se revela exequível diariamente.

Pelo que, em face dos elementos fornecidos verificam-se os requisitos elencados no n.º 4 do art. 15º da CDT celebrada entre Portugal e Espanha, nomeadamente os trabalhadores têm residência em localidades de fronteira, Badajoz e Oliva de La Frontera, Espanha, sem que tenham em Portugal nenhum tipo de habitação permanente à sua disposição; e desenvolvem a sua atividade profissional no Alentejo, pelo que a suscetibilidade de um regresso normal diário à sua residência em Espanha do local de trabalho no Alentejo se revela exequível.

Nestes termos, confirma-se que a competência tributária é exclusiva do Estado Espanhol não havendo lugar a retenção na fonte em Portugal, conforme disposto no n.º 4 do art. 15º da CDT celebrada entre Portugal e Espanha.

Por ultimo, no que concerne a médicos, não residentes, que exercem a sua atividade através de uma empresa estrangeira, com sede e direção efetiva noutro País, nomeadamente em Espanha nos hospitais e centros de Saude em Portugal, aplicar-se à o disposto no n.º 1 do art.º 7 da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada por Portugal e Espanha, para que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante sejam tributados no outro Estado Contratante é necessário que empresa exerça a sua atividade por meio de um estabelecimento estável situado neste ultimo estado no qual desenvolve a sua atividade.

Nesta situação, em que a prestação de serviços seja realizada através de uma pessoa coletiva não residente, é fundamental aferir da existência em Portugal de um estabelecimento estável, conforme a definição do artigo 5.º da CDT.

De acordo com o Artigo 5, n.º 1, um estabelecimento estável é definido como " uma instalação fixa onde a empresa exerça toda ou parte da sua actividade ".

O Artigo 5, n.º 2, fornece exemplos de instalações que geralmente constituem um estabelecimento estável, tais como:

Um local de direção;

Uma sucursal;

Um escritório;

Uma fábrica;

Uma oficina;

Uma mina, uma pedreira ou outro local de extracção de recursos naturais;

Um local ou um estaleiro de construção ou de montagem cuja duração exceda doze meses.

O artigo 5, n.º 3, exclui certas atividades do conceito de «estabelecimento estável», desde que sejam de natureza preparatória ou auxiliar, como:

a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;

b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;

c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para

serem transformadas por outra empresa;
d) Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;
e) Uma instalação fixa mantida unicamente para fazer publicidade, fornecer informações, realizar investigações científicas ou desenvolver outras actividades similares que tenham carácter preparatório ou auxiliar, sempre que estas actividades sejam exercidas para a própria empresa.

E, o art. 5º n.º 4 define que uma pessoa que actue num Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante, desde que não seja um agente independente, a que é aplicável o n.º 5, será considerada como estabelecimento estável da empresa no Estado primeiramente mencionado, se tiver e exercer habitualmente neste Estado poderes para concluir contratos em nome da empresa, a não ser que a actividade dessa pessoa se limite à compra de mercadorias para a empresa.

O n.º 5 e n.º 6 do art. 5º definem outros limites para o conceito de estabelecimento estável.

Resumindo, para determinar se uma determinada empresa espanhola de serviços médicos possui um estabelecimento estável em Portugal, devemos considerar como determinantes três situações: Instalação Fixa, a duração das Actividades e a natureza dos Serviços.

Relativamente à Instalação Fixa, deduz-se que a empresa espanhola (ou médicos através da empresa) utiliza as instalações em hospitais portugueses para prestar serviços médicos, pelo que estas instalações podem ser consideradas um estabelecimento estável se a empresa (médico) tiver um direito continuado de utilização e se prestar serviços de forma regular e contínua.

O que nos remete para a duração das Actividades, isto é a presença Contínua: se a empresa opera de forma contínua em Portugal, prestando serviços médicos regularmente em hospitais ou centros saúde, pode ser considerada como tendo um estabelecimento estável.

De salientar que a continuidade e a regularidade das actividades são fatores importantes e determinantes.

Por último, no que respeita à natureza dos Serviços, ou seja, a prestação de serviços médicos em hospitais não é de natureza preparatória ou auxiliar, mas sim uma actividade principal e significativa da empresa, e isso reforça a probabilidade de estarmos perante um estabelecimento estável.

A título exemplificativo, se uma empresa estrangeira, com sede e direcção efetiva noutro País, nomeadamente em Espanha, que tem médicos que trabalham regularmente em vários hospitais portugueses, utilizando espaços nos hospitais para consultas e tratamentos de pacientes, ou, essa empresa tem contratos de longo prazo com esses hospitais para prestar serviços médicos, ambos os casos configuram a existência de um estabelecimento estável.

Nestes termos, se a empresa tiver um estabelecimento estável em Portugal, os lucros atribuíveis a esse estabelecimento estável serão tributados em Portugal, conforme o disposto no art. 7º da CDT celebrada entre Portugal e Espanha, caso não exista estabelecimento estável os lucros só podem ser tributados em Espanha.

Concluindo, o artigo 5 da CDT celebrada entre Portugal e Espanha fornece um quadro

claro para determinar se uma empresa estrangeira, como por exemplo uma empresa espanhola de serviços médicos que opera em hospitais e/ou centros de saúde em Portugal, possui um estabelecimento permanente, e a existência de um estabelecimento estável determina a competência tributária sobre os lucros empresariais, pelo que a avaliação cuidadosa dos critérios de instalação fixa, duração das atividades e natureza dos serviços é crucial para esta determinação.