

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CDT Irlanda

Artigo: 14º e 19º

Assunto: Prestações de Serviços e Remunerações Públicas

Processo: 7502/2020, Despacho de 06/01/2021, da Subdiretora-Geral da área da Gestão Tributária do IR e Relações Internacionais

Conteúdo: A requerente vem requerer a emissão de informação vinculativa referente à celebração de um contrato trabalho em funções públicas, a termo certo, com um nacional irlandês, para exercer funções como investigador convidado no âmbito do ensino superior público, que:

- a) Irá continuar a residir e trabalhar na Irlanda, executando as suas funções à distância;
- b) Tem previamente estabelecido um contrato de trabalho com entidade irlandesa que irá manter;
- c) Aufere pontualmente rendimentos de outra entidade portuguesa;
- d) No âmbito das suas funções neste Politécnico irá deslocar-se a Portugal ou a outros países apenas por breves momentos, não se prevendo que aqui permaneça por tempo igual ou superior a 183 dias;

Solicita esclarecimentos às seguintes questões:

1. Portugal é competente para fazer a tributação dos rendimentos pagos por este Politécnico? É aplicável o disposto na al. a) ou o disposto na al. b) do nº 1 do artigo 19º da Resolução da Assembleia nº 29/94 - Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento? Esta dúvida decorre da interpretação do conceito vertido na al. b) e que implicaria a tributação pela Irlanda em vez de Portugal: "se os serviços forem prestados neste Estado [Irlanda]".

O trabalhador irá desenvolver as funções em regime de teletrabalho, tendo a sua residência na Irlanda e é nacional irlandês. Neste contexto considera-se que está a prestar os serviços na Irlanda (por ali estar fisicamente) ou em Portugal (por estar em contexto de teletrabalho e por via da al. a) do nº 1 do artigo 18º do CIRS)?

2. Quais as obrigações fiscais deste Politécnico relativamente aos rendimentos postos à disposição do trabalhador?

3. Deve o Politécnico de Leiria efetuar a retenção na fonte?

a. Se sim, em que termos?

b. É aplicável o disposto na al. a) do nº 4 do artigo 71º do CIRS, que determina a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25 % dos rendimentos do trabalho dependente obtidos em território português por não residentes?

4. Existe alguma possibilidade de o trabalhador vir a ser sujeito a dupla tributação Portugal/Irlanda? Quais as obrigações deste Politécnico para evitar a dupla tributação?

5. Caso o trabalhador seja tributado em Portugal, estará abrangido pelo regime das atividades de alto valor acrescentado, conforme o disposto no nº 10 do artigo 72º do CIRS? O trabalhador irá exercer funções como investigador coordenador convidado, no âmbito do ensino superior público. Podem estas funções ser enquadradas por analogia no ponto 231 da Tabela de atividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 10 do artigo 72.º e no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS, constante do Anexo da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, "Professor dos ensinos universitário e superior"?

6. É possível celebrar um contrato de trabalho em funções públicas com um não residente?

7. O trabalhador já tem um contrato de trabalho na Irlanda, pode exercer funções em tempo integral para este Politécnico?

8. Caso fosse contratado por este Politécnico a título de prestação de serviços haveria diferenças nas respostas às questões anteriores?

No que diz respeito às questões levantadas pelo requerente, irão ser respondidas todas as que se enquadrem nas competências da DSRI, pelo que a pergunta 5 e 6 não serão respondidas.

Relativamente à primeira questão colocada, se Portugal é competente para tributar os rendimentos pagos pelo Politécnico, é necessário apurar a competência tributária dos rendimentos em causa.

Antes de se proceder às respostas das perguntas efetuadas é necessário proceder ao enquadramento da situação tributária em causa no âmbito da CDT celebrada entre Portugal e Irlanda.

Tradicionalmente as universidades públicas faziam parte da administração indireta do Estado, mais concretamente dos serviços personalizados do Estado.

No entanto, tal como consta no site da DGAEP relativo à organização administrativa do Estado, "são

também serviços personalizados do Estado as Universidades públicas que não tenham natureza de fundações de direito privado e os hospitais públicos não empresarializados."

Deste modo, às remunerações em causa aplica-se o disposto no art. 19º da CDT celebrada ente Portugal e Irlanda.

Pois, para efeitos de determinação das competências tributárias por aplicação da CDT Portugal/Irlanda, a entidade devedora das mesmas faz parte da estrutura administrativa do Estado português, uma vez que o Politécnico de Leiria é uma instituição pública de ensino superior.

Desta forma e uma vez que em causa estão remunerações públicas, para se poder determinar qual o país competente para tributar terá que se analisar a norma correspondente (art. 19º) de acordo com a Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Irlanda.

Para uma melhor interpretação da norma em causa, transcreve-se a mesma:

Artigo 19.º

Remunerações públicas

1 - a) As remunerações, excluindo as pensões, pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado.

b) Estas remunerações só podem, contudo, ser tributadas no outro Estado Contratante se os serviços forem prestados neste Estado e se a pessoa singular for um residente deste Estado:

i) Sendo seu nacional; ou

ii) Que não se tomou seu residente unicamente para o efeito de prestar os ditos serviços.

2 - a) As pensões pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais, quer directamente quer através de fundos por elas constituídos, a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributados nesse Estado.

b) Estas pensões só podem, contudo, ser tributadas no outro Estado Contratante se a pessoa singular for um residente e um nacional desse Estado.

3 - O disposto nos artigos 15.º, 16.º e 18.º aplica-se às remunerações e pensões pagas em consequência de serviços prestados em relação com uma actividade comercial ou industrial exercida por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artº 19º da CDT celebrada entre Portugal e a Irlanda, com ressalva da alínea b) do mesmo parágrafo (pessoa singular com a mesma nacionalidade e residência, o que será o caso), as remunerações pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais, quer directamente quer através de fundos por elas constituídos, a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributados nesse Estado.

E, conforme disposto na alínea b) do mesmo n.º 1 do art. 19º, estas remunerações só podem, contudo, ser tributadas no outro Estado Contratante se a pessoa singular for um residente e um nacional desse Estado e os serviços lá prestados.

De onde se infere que a competência para tributar é exclusiva do estado da fonte (no presente caso Portugal), estando os rendimentos isentos de tributação na Irlanda.

Caso o sujeito passivo tenha para além da residência nacionalidade irlandesa, então a competência para tributar é exclusiva da Irlanda, estando os rendimentos isentos de tributação em Portugal, sendo que para que tal se verifique os serviços prestados sejam na Irlanda.

O que nos remete para a outra questão levantada pelo requerente, uma vez que o trabalhador irá desenvolver as funções em regime de teletrabalho.

Nestes termos, o caso em apreço parece tratar-se de uma questão relativa a trabalho on-line. Ora, relativamente ao trabalho on-line já existe entendimento anteriormente sancionado.

Desse de entendimento já sancionado anteriormente resulta que se defende o poder tributário exclusivo de Portugal, quando o trabalho estiver a ser prestado em Portugal On line, sendo que relativamente ao período de permanência em território estrangeiro poderá ter lugar uma repartição do poder de tributar.

Tal posição funda-se na leitura dos comentários da Convenção Modelo OCDE 2008, nomeadamente os respeitantes ao artº 15º (trabalho dependente) - um residente de um Estado Contratante que auferir remuneração, a título de emprego, de fontes situadas no outro Estado Contratante, mas que não exerce

esse emprego nesse outro Estado, não pode ser tributado aí o título dessa remuneração pelo simples facto de os resultados do seu trabalho serem explorados nesse Estado.

Assim, da posição relativa a um caso de trabalho on-line que implica Portugal e outro país, podemos aplicar ao caso concreto.

Desta forma, cruzando toda a informação atrás exposta, e tendo particularmente em atenção os atrás referidos comentários ao artº 15º da Convenção Modelo OCDE 2008, assume-se como posição final a supra mencionada conclusão - Poder tributário exclusivo do Estado onde e quando o trabalho estiver a ser prestado On line.

Pelo que no caso concreto estaremos perante o disposto na alínea b) do mesmo n.º 1 do art. 19º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Irlanda, isto é, tributação exclusiva da Irlanda.

No que diz respeito às obrigações fiscais do Politécnico relativamente aos rendimentos postos à disposição do trabalhador, as mesmas são iguais às decorrentes dos outros trabalhadores nomeadamente a comunicação à AT dos rendimentos pagos (no caso em apreço o politécnico terá que proceder à entrega da modelo 30 - rendimentos auferidos por não residentes).

Quanto à questão relativa de ter que efetuar retenção na fonte, a mesma depende de qual das situações se verificarem, isto é, se o trabalhador vier a Portugal, ainda que por breves períodos, desempenhar as suas funções os rendimentos em causa são de tributação exclusiva de Portugal nos termos da alínea a) do n.º 1 do artº 19º da CDT celebrada entre Portugal e a Irlanda, pelo que será aplicável o disposto na al. a) do nº 4 do artigo 71º do CIRS, que determina a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25 % dos rendimentos do trabalho dependente obtidos em território português por não residentes.

Caso se verifique apenas a situação de trabalho online, então como já foi referido estamos perante uma tributação exclusiva da Irlanda nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 19º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Irlanda, pelo que não haverá lugar a retenção na fonte.

No entanto, esclarece-se que a entidade obrigada a efetuar a retenção na fonte em Portugal deve estar na posse do formulário modelo 21-RFI, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da legislação interna, depois deste estar devidamente preenchido e acompanhado de um documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado, caso contrário a retenção deverá ser efetuada.

Relativamente à possibilidade de o trabalhador vir a ser sujeito a dupla tributação Portugal/Irlanda e quais as obrigações do Politécnico para que possa evitar a dupla tributação do trabalhador, conforme já foi atrás mencionada nos termos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Irlanda às remunerações em causa (públicas) é conferido exclusividade de tributação a um dos Estados (quer o da fonte quer o da residência).

Deste modo, o trabalhador só poderá eventualmente a ser duplamente tributado por aplicação errónea da citada Convenção.

Sendo que da parte do requerente caberá prestar esclarecimento ao trabalhador da situação em causa, aplicando a lei conforme a situação em concreto.

Quanto à questão: caso fosse o referido trabalhador irlandês contratado pelo Politécnico a título de prestação de serviços haveria diferenças nas respostas às questões anteriores?

Tratando-se de uma situação relativa a prestação de serviços, então aplicar-se-á o art. 14º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Irlanda.

Desta forma e uma vez que em causa estão prestações de serviços, terá que se analisar a norma correspondente (art. 14º) de acordo com a Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Irlanda, para se poder determinar qual o país competente para tributar.

Para uma melhor interpretação da norma em causa, transcreve-se a mesma:

Artigo 14.º

Profissões independentes

1 - Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades de carácter independente só podem ser tributados nesse Estado. Esses rendimentos podem, porém, ser tributados no outro Estado Contratante nos seguintes casos:

a) Se esse residente dispuser, de forma habitual, no outro Estado Contratante de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades; neste caso, podem ser tributados no outro Estado Contratante unicamente os rendimentos que forem imputáveis a essa instalação fixa; ou
b) Se o residente permanecer no outro Estado Contratante durante um período ou períodos que, no ano fiscal em causa desse outro Estado, atinjam ou excedam, no total, 183 dias.
2 - A expressão «profissões liberais» abrange, em especial, as actividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas.

Quer isto dizer que sendo um sujeito passivo residente na Irlanda, e não disponha 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 Irlanda), 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 - Irlanda).

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.

No caso em apreço só se considera que a actividade é exercida através de estabelecimento estável se o contribuinte efetivamente utilizar as instalações do requerente para exercer essa actividade.

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.

Assim, caso se confirme a existência de um estabelecimento estável/instalação fixa, é aplicável a segunda parte do nº1 do artº14º da CDT Portugal/Irlanda ("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 Irlandês) podem tributar os rendimentos em questão, cabendo a eliminação da dupla tributação ao Estado de residência do beneficiário do rendimento (Irlanda), através da concessão de um crédito de imposto, nos termos do art. 23º da CDT Portugal/Irlanda.