

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do IRC
- Artigo: 94.º
- Assunto: Reembolso parcial de retenção na fonte - Serviços prestados por sociedade residente noutro Estado membro da UE
- Processo: 4266/22, PIV n.º 23637, com despacho da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, de 07-10-2022
- Conteúdo: No âmbito do presente pedido, pretende-se confirmar a aplicação, ao caso concreto, do mecanismo de reembolso (total ou parcial) do imposto retido na fonte, previsto no n.º 10 do art.º 71.º do Código do IRS (CIRS), aplicável em sede de IRC por remissão do n.º 8 do art.º 94.º do Código do IRC (CIRC), bem como o respetivo procedimento para a sua concretização.

Estão em causa serviços de IT (serviços de apoio e manutenção de software, hardware e desenvolvimento de sistemas) prestados pela sociedade Y, uma sociedade residente na Suécia, sem estabelecimento estável em Portugal, à sociedade X, uma sociedade residente em Portugal, sendo ambas as sociedades pertencentes ao mesmo grupo económico.

Tais serviços, na medida em que permitem à sociedade X desenvolver a sua atividade em território português, são, em princípio, aí utilizados, pelo que os rendimentos que dos mesmos derivam para a sociedade Y, consideram-se obtidos em território português, nos termos do ponto 7 da alínea c) do n.º 3 do art.º 4.º do CIRC.

Refira-se que ainda que alguns desses serviços possam ser integralmente realizados fora do território português, de acordo com a informação disponível, pressupõe-se que os mesmos estão relacionados com as situações identificadas no n.º 4 do art.º 4.º do CIRC, sendo, portanto, os respetivos rendimentos, considerados obtidos em território português.

Pressupõe-se também que na prestação de serviços em causa são respeitadas as regras dos preços de transferência.

Assim, relativamente aos rendimentos dos serviços de IT prestados pela sociedade Y à sociedade X, sendo os mesmos obtidos em território português, o IRC é objeto de retenção na fonte, com carácter definitivo, à taxa de 25%, pelo que deve a sociedade X, enquanto substituto tributário, proceder à retenção do imposto e entregá-lo ao Estado português (cfr. alínea g) do n.º 1, alínea b) do n.º 3 e n.º 5 do art.º 94.º do CIRC).

Refira-se, contudo, que, até 31 de dezembro de 2021, não existia obrigação de efetuar tal retenção na fonte de IRC, por força da Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e a Suécia.

Com efeito, de acordo com a referida CDT, a competência para a tributação dos rendimentos em causa era atribuída exclusivamente ao Estado de residência do respetivo beneficiário, ou seja, à Suécia, não havendo, por isso, qualquer tributação dos mesmos no Estado da fonte (Portugal).

A referida CDT foi, contudo, objeto de denúncia por parte da Suécia, com efeitos a 1 de janeiro de 2022 (cfr. Aviso n.º 2/2022, de 1 de fevereiro, do Ministério dos Negócios Estrangeiros), pelo que, com o objetivo de mitigar o impacto desta alteração, pretende-se aplicar o mecanismo de reembolso do

imposto retido na fonte, previsto no n.º 10 do art.º 71.º do CIRS, aplicável em sede de IRC por remissão do n.º 8 do art.º 94.º do CIRC.

De acordo com o n.º 8 do art.º 94.º do CIRC, o disposto nos n.ºs 8, 9, 10 e 11 do art.º 71.º do CIRS é aplicável, aos sujeitos passivos de IRC, com as devidas adaptações.

Importa referir que, atualmente, decorrente das alterações introduzidas ao art.º 71.º do CIRS pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (Lei do OE 2019), esta remissão deve entender-se como efetuada para os n.ºs 10, 11, 12 e 15 daquele artigo.

Assim, estabelece o n.º 10 do art.º 71.º do CIRS que *“Os titulares de rendimentos referidos nas alíneas a) a d), f), m) e o) do n.º 1 do artigo 18.º sujeitos a retenção na fonte nos termos do presente artigo que sejam residentes noutra Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa em matéria fiscal equivalente à estabelecida na União Europeia, podem solicitar a devolução, total ou parcial, do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas prevista no n.º 1 do artigo 68.º, tendo em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.”*.

Para os efeitos do disposto naquela norma, prevê o n.º 11 do art.º 71.º do CIRS que *“...são dedutíveis até à concorrência dos rendimentos, os encargos devidamente comprovados necessários para a sua obtenção que estejam direta e exclusivamente relacionados com os rendimentos obtidos em território português ou, no caso dos rendimentos do trabalho dependente, as importâncias previstas no artigo 25.º.”*.

Os rendimentos dos serviços de IT, prestados pela sociedade Y à sociedade X, têm enquadramento na alínea f) do n.º 1 do art.º 18.º do CIRS, na qual estão previstos, nomeadamente, os rendimentos decorrentes de outras prestações de serviços realizadas ou utilizadas em território português, com exceção das relativas a transportes, telecomunicações e atividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento.

Face ao exposto, dos n.ºs 10 e 11 do art.º 71.º do CIRS, com as devidas adaptações, resulta que a sociedade Y, sendo residente noutra Estado membro da União Europeia (Suécia), relativamente aos rendimentos dos serviços de IT, obtidos em Portugal, pode solicitar a devolução parcial do IRC retido e pago, na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação das taxas previstas no art.º 87.º, nas mesmas condições aplicáveis aos residentes, sendo que, para este efeito, as referidas taxas devem incidir sobre os rendimentos deduzidos dos encargos devidamente comprovados necessários para a sua obtenção e que estejam direta e exclusivamente relacionados com esses rendimentos.

Ora, a sociedade Y fatura os custos incorridos com a prestação do serviço, acrescidos de um *mark-up* de 5%, sendo que, de acordo com os elementos disponibilizados, aqueles custos incluem, quer custos diretos, quer custos indiretos.

Refira-se, contudo, que a taxa aplicável, e que no caso concreto é de 21%, deve incidir sobre os rendimentos deduzidos dos encargos devidamente

comprovados necessários para a sua obtenção, mas apenas dos que estejam direta e exclusivamente relacionados com esses rendimentos.

Com efeito, o n.º 11 do art.º 71.º do CIRS é uma norma especial que, para efeitos da determinação da base tributável à qual são aplicáveis as taxas referidas no n.º 10 desse artigo, prevalece sobre o regime regra, quer os titulares dos rendimentos sejam pessoas singulares, quer, no caso de aplicação destas normas por remissão do n.º 8 do art.º 94.º do CIRC, sejam pessoas coletivas.

Assim, e ao contrário do que refere o requerimento, o IRC que resulta da aplicação das taxas previstas no art.º 87.º do CIRC não corresponde, necessariamente, a 21% do referido *mark-up*, porquanto os custos indiretos não poderão ser deduzidos aos rendimentos dos serviços de IT.

Por fim, informa-se que é aplicável o procedimento previsto no n.º 12 do art.º 71.º do CIRS, pelo que, *“A devolução do imposto retido e pago deve ser requerida aos serviços competentes da Autoridade Tributária e Aduaneira (a Direção de Serviços de Relações Internacionais), no prazo de dois anos contados do final do ano civil seguinte em que se verificou o facto tributário (que é um facto tributário de natureza instantânea, o qual se verifica no momento do pagamento ou colocação à disposição, da sociedade Y, dos rendimentos), devendo a restituição ser efetuada até ao fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos, acrescendo, em caso de incumprimento deste prazo, juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.”*

Por parte da sociedade Y, deverão ser apresentados, para efeitos da instrução do pedido, os seguintes elementos:

- Contrato de prestação de serviços celebrado com a sociedade X;
- Faturas referentes ao(s) serviço(s) prestado(s) cujos rendimentos foram sujeitos a retenção na fonte de IRC e relativamente à qual se pretende o reembolso parcial;
- Comprovativo da residência, para efeitos fiscais, na Suécia, com referência ao ano em que ocorreu o pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, devidamente certificado pelas autoridades fiscais suecas;
- Comprovativo do imposto retido e entregue nos cofres do Estado português pela sociedade X, cujo reembolso parcial se pretende assegurar;
- Documentos comprovativos dos encargos necessários para a obtenção dos rendimentos em causa e que estejam direta e exclusivamente relacionados com os mesmos.

Informa-se, também, em consonância com o disposto no n.º 15 do art.º 71.º do CIRS, que a apresentação do requerimento referido implica a comunicação espontânea ao Estado de residência do contribuinte, no caso concreto, a Suécia, do teor do pedido de devolução formulado e do respetivo montante. |