

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.4º - Extensão da obrigação de imposto
- Assunto: Formação à Distância - Extensão da obrigação de imposto
- Processo: 24935, com despacho de 2023-12-27, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: A Empresa A, no âmbito da valorização da atualização de conhecimentos técnicos e de mercado dos seus colaboradores, outorgou um contrato de prestação de serviços de formação com uma entidade com sede na Suécia, sem estabelecimento estável em Portugal, cuja formação funcionará nos seguintes moldes:

- a) a metodologia de formação pode ser em regime presencial ou à distância;
- b) os formandos terão acesso, por um período de 12 meses, ao conteúdo gravado e ao material de formação, numa plataforma;
- c) os formandos assistem/ participam na formação a partir de Portugal.

O servidor que aloja a plataforma de formação encontra-se situado na Alemanha.

A) Definição de Comércio Eletrónico

O comércio eletrónico pode ser definido como o "conjunto das transacções comerciais de bens ou serviços, realizada por via de computadores ligados à Internet, entre vários sujeitos que podem ou não residir na mesma jurisdição" (COURINHA, Gustavo Lopes, "A Tributação Directa das Pessoas Colectivas no Comércio Electrónico - Questões de Residência e Fonte", Fiscalidade, 6 [2001]).

Sendo a formação ministrada por uma entidade sediada noutro país, dever-se-á, em primeiro lugar, aferir se existe estabelecimento estável em território nacional

B) Da Existência de um Estabelecimento Estável

O conceito de estabelecimento estável, no ordenamento jurídico português, consta do artigo 5.º do CIRC, o qual acolheu, internamente, conceito idêntico ao previsto no artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE.

De acordo com o n.º 1 do artigo 5.º do CIRC, "[c]onsidera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola".

O conceito de estabelecimento estável decompõe-se em dois elementos, de verificação cumulativa: um elemento estático, que exprime a organização através da qual é exercida uma actividade económica, e um elemento dinâmico,

que exprime a atividade em si mesmo considerada.

"Ambos os elementos são de verificação cumulativa, pois não haverá estabelecimento estável se existir uma organização inerte, isto é, que não exerça qualquer atividade; nem haverá estabelecimento estável se uma entidade não residente exercer uma atividade, sem que para o efeito disponha no território de Portugal de uma organização" (XAVIER, Alberto, "Direito Tributário Internacional", 2.ª Edição Atualizada, 2022, pág. 311).

O conceito de estabelecimento estável pressupõe a presença de uma instalação física, pelo que o aparecimento do comércio eletrónico, caracterizado pela inexistência física, tornou premente a adaptação deste conceito a esta nova realidade.

"A especificidade do conceito de estabelecimento estável em matéria de comércio eletrónico (e-commerce) resulta de os produtos ou serviços poderem ser encomendados, faturados e até entregues por meios eletrónicos, em termos tais, que não só os bens e serviços se desmaterializam (), como também a localização dos compradores e vendedores se torna irrelevante, podendo ocorrer em qualquer ponto do "ciberespaço" (XAVIER, Alberto, Ob. Cit., pág. 344).

Neste sentido, o facto de o comércio eletrónico permitir eliminar as barreiras físicas, não quer dizer que o mesmo se faça, exclusivamente, de forma eletrónica, podendo assumir duas vertentes distintas:

a) o comércio "online", que se caracteriza pela utilização exclusiva da internet, quer na fase da encomenda do produto quer na fase de entrega do mesmo (por exemplo, download de um programa de computador); ou

b) o comércio "offline", onde o negócio é feito por via eletrónica, embora o produto seja entregue por via tradicional, com recurso aos canais de distribuição tradicionais.

Não existindo conceitos próprios para o comércio eletrónico, a existência de estabelecimento estável continua a estar dependente de uma instalação fixa. Embora uma página Web ou uma plataforma informática não tenha uma substância física, na verdade ela tem que estar alojada em determinado servidor, pelo que tal instalação fixa será o local onde se considera instalado, de forma permanente, o servidor da empresa.

"Qualquer instalação fixa compõe-se de uma vertente espacial/material, outra, a vertente temporal (ambas decorrentes do adjectivo "fixa"), e ainda de uma vertente funcional (exercício da actividade da empresa). Enquanto máquina, o server cumpre o primeiro dos requisitos; porém, a sua localização amovível, a possibilidade de ser temporariamente desafecto à actividade comercial, bem como o carácter das operações que desenvolve, podem inviabilizar a configuração como E. E." (COURINHA, Gustavo Lopes, Ob. Cit.).

Sem prejuízo do servidor ser facilmente transferível de um local para outro, dadas as suas características intrínsecas, se permanecer um determinado período de tempo em certo local, poderá ser considerado instalação fixa.

Perante as especificidades do comércio eletrónico e das transações efetuadas por via eletrónica, tem sido entendido que o elemento de conexão com um

determinado território é o local onde se encontra instalado, com caráter de permanência, o servidor de rede, se se comprovar que através dela é exercida a atividade principal do prestador de serviços.

No entanto, em face do problema da desmaterialização dos principais factos tributários, em especial nas transações efetuadas por via eletrónica, "e a interdependência económica e jurídica que os liga -, não é fácil determinar qual a localização da fonte dos diversos tipos de rendimento" (XAVIER, Alberto, Ob. Cit., pág. 299).

Não basta a mera presença de um servidor no Estado da Fonte para que ele possa ser caracterizado como um estabelecimento estável do vendedor ou do prestador domiciliado noutro Estado: "é ainda necessário que essa instalação esteja à disposição desse vendedor, seja porque instalou o próprio servidor, seja porque o alugou ou o tomou de leasing de terceiros, de tal modo que não pode falar-se de estabelecimento estável se o web-site é "hospedado" pelo server de um provedor de serviços de acesso à rede (ISP-PASI), via de regra alheio ao negócio do vendedor estrangeiro e ao qual pertence a disponibilidade do server" (XAVIER, Alberto, Ob. Cit., pág. 347).

Estando o servidor que aloja a plataforma de formação localizado na Alemanha, não se pode afirmar que exista estabelecimento estável localizado em Portugal.

Quanto à prestação de serviços de formação de forma presencial, ter-se-á que analisar o artigo 5.º do CIRC.

O artigo 5.º, n.º 1 do CIRC determina que se considera estabelecimento estável "qualquer instalação fixa" ou uma representação (elemento estático), através da qual seja exercida uma "atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola" (elemento dinâmico). O CIRC enumera, no n.º 2 do artigo 5.º do CIRC, os tipos de estabelecimento estável tradicionais e acrescenta, nos n.ºs 3, 5 e 6, algumas situações que se incluem no conceito de estabelecimento estável.

A al. c) do n.º 3 do artigo 5.º do CIRC determina que "[a]s atividades de prestação de serviços, incluindo serviços de consultoria, prestados por uma empresa, através dos seus próprios empregados ou de outras pessoas contratadas pela empresa para exercerem essas atividades em território português, desde que tais atividades sejam exercidas durante um período ou períodos que, no total, excedam 183 dias num período de 12 meses com início ou termo no período de tributação em causa", se incluem na noção de estabelecimento estável.

A deslocação de formadores às instalações da empresa A (ou onde esta determine) ou a sua mera presença, pontual e esporádica, nesse espaço, em território nacional, não significa, necessariamente, que as instalações estejam à disposição da entidade formadora, pelo que a sua presença no local, por si só, não consubstancia a presença de um estabelecimento estável.

C) Da Extensão da Obrigação de Imposto

Não existindo estabelecimento estável em território nacional, a sujeição a tributação neste território dependerá da conexão que, eventualmente, exista entre este território e a prestação de serviços de formação.

As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham a sede ou a

direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a tributação em sede de IRS, são sujeitos passivo de IRC, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC.

Nos termos do n.º 2 do artigo 4.º do CIRC, "[a]s pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos", sem prejuízo do disposto em Convenções para evitar a dupla tributação (CDT).

Sendo a prestadora de serviços de formação uma entidade não residente sem estabelecimento estável, a tributação do rendimento apenas ocorre se este se considerar obtido em território nacional, o que é definido no n.º 3 do artigo 4.º do CIRC.

Na situação descrita, o elo de ligação entre o território português e os serviços prestados é dado pela entidade pagadora dos rendimentos, que tem a sua sede em Portugal (Critério da Fonte de Pagamento), pelo que se torna necessário ainda aferir se a situação em apreço se subsume a uma das situações elencadas na alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC.

De acordo com a subalínea 7) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, para efeitos do n.º 2 do artigo 4.º do CIRC, consideram-se obtidos em território português os rendimentos "derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras".

"A verificação das condições de realização e de utilização são alternativas, donde decorre que são abrangidas quer as prestações realizadas em território português mas utilizadas fora desse território, quer as prestações realizadas fora do território mas que nele sejam utilizadas.

Em princípio, uma prestação de serviços é considerada como realizada em território português quando a mesma aí for materialmente ou fisicamente executada. Já para averiguar se uma prestação de serviços é considerada como utilizada em território português deve atender-se às características próprias de cada serviço, havendo que examinar, casuisticamente, onde o serviço é usufruído ou onde os seus resultados efectivamente se projectam ou em benefício de quem revertem" (Ficha Doutrinária n.º 1112/1998 - Despacho de 26.07.02, do Sr. Subdirector-Geral).

Portanto, é necessário aferir, caso a caso, onde o serviço é usufruído, ou onde os seus resultados se projetam efetivamente, ou em benefício de quem revertem.

A segunda parte do n.º 4 do artigo 4.º do CIRC veio concretizar o conceito de "utilização" previsto na subalínea 7) da alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo, nos seguintes termos: "[n]ão se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados na alínea c) do número anterior () quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio".

Afasta-se a tributação dos rendimentos de serviços realizados integralmente

fora do território português, exceto se a prestação de serviços respeitar a bens situados neste território ou se estiver relacionada com alguma das situações enumeradas naquela norma.

O n.º 4 do artigo 4.º do CIRC exige que os rendimentos de que derivam os rendimentos da subalínea 7) da alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo sejam realizados, integralmente, fora do território português.

Ora, estando o servidor localizado na Alemanha e não se incluindo a prestação de serviços de formação nas prestações elencadas no n.º 4, poderá concluir-se que os rendimentos que a entidade formadora auferir não se consideram obtidos em território português, não sendo, portanto, cá tributados.