

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.4º - Extensão da obrigação de imposto
- Assunto: Serviços de formação de carácter imaterial e virtual adquiridos a entidades não residentes e sem estabelecimento estável em território português - Retenção na fonte e entrega da declaração Modelo 30.
- Processo: 25299, com despacho de 2023-11-09, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Um sujeito passivo, residente em território português, desenvolve software informático e adquire serviços de formação de carácter imaterial e virtual a entidades não residentes e sem estabelecimento estável em território português, designadamente, acesso a conteúdos padronizados de formação, acesso a conteúdos multimédia para obtenção de certificações relacionadas com metodologias de desenvolvimento de software, bem como o acesso a exames para renovação das mencionadas certificações. Uma das entidades não residentes que presta os serviços de formação virtual tem sede nos Estados Unidos da América.

Os servidores das entidades não residentes encontram-se em parte incerta.

Pretende-se saber se os serviços prestados se consideram cá obtidos e se o sujeito passivo, como pagador dos serviços, tem de entregar a declaração Modelo 30.

Face ao direito interno, as 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.

Consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável (EE) aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, se encontrem expressamente referidos na alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC (CIRC), cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um EE nele situado.

Para aferir sobre a existência de um EE é necessário recorrer-se ao disposto no artigo 5.º do CIRC, o qual, no seu n.º 1, refere que se considera EE qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial industrial ou agrícola.

Tendo em consideração os Comentários ao artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE (CMOCDE), relativos ao comércio eletrónico, que como se sabe tem particularidades muito específicas, que criam uma grande dificuldade no estabelecimento de uma conexão entre o serviço prestado e um determinado território, face ao seu carácter imaterial, o entendimento vai no sentido de considerar que, em certas circunstâncias, um equipamento (como, por exemplo, um servidor) pode ser considerado um EE, muito embora se reconheçam atualmente as insuficiências desta solução.

Nesse contexto, considera-se que existe um EE se se conseguir determinar, de forma precisa, a existência de uma instalação fixa, o que, no caso do comércio eletrónico (e assumindo que se trata da atividade principal da empresa), será o local onde se considera instalado, de forma permanente, o servidor da empresa. De facto, no caso de um servidor, o que importa não é a possibilidade da sua deslocação, mas a questão de saber se ele é efetivamente deslocado. Para que possa constituir uma instalação fixa, um servidor deverá estar situado num certo local durante um lapso de tempo suficiente para ser considerado fixo.

Cabe referir a este propósito que, no contexto do comércio eletrónico, as autoridades fiscais portuguesas não consideram que a presença física seja um requisito para que se considere a existência de um EE e, por conseguinte, um web site pode constituir, em determinadas circunstâncias, uma "instalação fixa", designadamente, quando existe um fluxo regular de transações para Portugal, publicidade direcionada para os consumidores portugueses ou prestação de serviços pós-venda em território português.

No caso sub judice, não se sabendo o paradeiro dos servidores, não se pode dizer que existe ou não existe estabelecimento estável das entidades não residentes, pelo que fica prejudicada a análise nestes termos.

O elo de ligação entre o território português e os serviços prestados é dado pela entidade pagadora que aqui tem a sua sede, embora a legitimação do direito à tributação pelo Estado Português dependa ainda de os rendimentos obtidos pelo beneficiário se subsumirem a uma das situações elencadas na alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC.

Uma dessas situações é a que consta do ponto 7), que compreende os rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras, exceções estas que não se aplicam neste caso.

As condições de realização ou utilização são de verificação alternativa, donde decorre que são abrangidas pela norma quer as prestações realizadas em território português, mas utilizadas fora desse território, quer as prestações realizadas fora do território, mas que nele sejam utilizadas.

Para averiguar se uma prestação de serviços é considerada como utilizada em território português, quando o mesmo é integralmente realizado fora deste território, é necessário atender-se às características próprias de cada serviço, havendo que examinar, casuisticamente, onde o serviço é usufruído ou onde os seus resultados efetivamente se projetam ou em benefício de quem revertem, devendo ainda ser articulado com o n.º 4 do mesmo preceito.

Sucedem que aquele n.º 4 exige que os serviços de que derivam os rendimentos constantes do ponto 7) sejam realizados integralmente fora do território português.

Ora, desconhecendo-se qual o paradeiro dos servidores (que se encontram em parte incerta) não se pode afirmar que os serviços tenham sido realizados integralmente fora do território português, não sendo, por conseguinte, aplicável a exceção constante do n.º 4 do artigo 4.º do CIRC, sendo, portanto, de considerar que os rendimentos auferidos se consideram obtidos em território português.

Tratando-se de sujeitos passivos de IRC não residentes e sem estabelecimento estável, o pagamento do imposto far-se-á através do mecanismo da retenção na fonte nos termos da lei interna, a não ser que exista uma Convenção celebrada com o país de residência do prestador dos serviços, para evitar a dupla tributação, em que a competência para tributar os rendimentos desta natureza seja atribuída ao Estado de residência do prestador.

Quanto à retenção na fonte, o IRC é objeto de retenção na fonte relativamente a rendimentos provenientes, designadamente, de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, a qual tem caráter definitivo, sendo aplicável a taxa de 25%, ficando o beneficiário dos rendimentos liberado da apresentação da declaração periódica de rendimentos, pois a tributação opera com recurso à figura da "substituição total".

Todavia, nos termos do artigo 98.º do CIRC, pode haver dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes desde que o beneficiário apresente ao devedor dos rendimentos o formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, acompanhado de documento emitido pelas autoridades fiscais do respetivo Estado de residência, que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sua sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado, prova que deverá ser feita até ao termo do prazo previsto para a entrega do imposto retido.

No caso em apreço, como a entidade tem sede nos Estados Unidos da América, Estado com o qual Portugal celebrou uma Convenção para eliminar a dupla tributação (Estado de residência do beneficiário dos rendimentos), a tributação dos rendimentos far-se-á segundo as disposições constantes do referido Tratado, concretamente o disposto no artigo 7.º, por se tratarem de rendimentos decorrentes de prestações de serviços.

E, segundo dispõe o n.º 1 do art.º 7.º da CDT, os lucros de uma empresa só podem ser tributados no Estado da sua residência, a não ser que essa empresa exerça a sua atividade no Estado da fonte dos rendimentos por intermédio de um estabelecimento estável, o que, no caso em apreço, não existe, pelo que os rendimentos auferidos devem ser tributados exclusivamente no seu Estado de residência, ou seja, nos EUA, bastando, para o efeito, proceder à apresentação do formulário atrás referido

Quanto às obrigações acessórias a cumprir, o sujeito passivo deve proceder ao envio da declaração Modelo 30, uma vez estarem em causa rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes, independentemente do facto de, sobre os rendimentos, não incidir qualquer retenção na fonte.