

## 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 online prestados por uma entidade não residente sem estabelecimento estável - Retenção na fonte
- Processo: 25800, com despacho de 2024-02-12, do Diretor de Serviços da DSIRC, por subdelegação
- Conteúdo: Uma entidade residente em Portugal, prevê que alguns colaboradores participem num curso, o qual será realizado por uma entidade alemã, não residente em território português, que não possui estabelecimento estável (EE) nesse território. Desconhece-se o paradeiro dos servidores da entidade contratada que vão acomodar as plataformas das formações.

Pretende-se saber se os serviços que vierem a ser prestados pela entidade com sede na Alemanha se consideram cá obtidos e se a entidade residente, como pagadora, terá de proceder à retenção na fonte.

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 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, procedendo, logo de seguida, no n.º 2, a uma listagem exemplificativa de situações passíveis de serem incluídas na noção de EE, designadamente, uma fábrica, uma sucursal, um escritório.

Tendo em consideração os Comentários ao artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE (CMOCDE), em determinadas circunstâncias, um equipamento pode ser considerado uma instalação fixa, podendo o mesmo não se situar nas instalações da própria entidade não residente, mas sim nas de outra empresa, desde que esteja habitualmente à disposição daquela. No contexto específico do 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 caráter imaterial, os comentários ao artigo 5.º da CMOCDE vão 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.

Para que um servidor seja considerado um EE, devem estar verificados um conjunto de requisitos. Em primeiro lugar, o equipamento deve estar fixo num determinado lugar,

não obstante a possibilidade de ser deslocado. Depois, a entidade não residente deve exercer uma atividade comercial através desse equipamento. Quer quanto ao comércio eletrónico, quer quanto a outras atividades onde os equipamentos funcionam automaticamente, não é necessária a presença humana para a exploração desse equipamento. Por último, as atividades exercidas não se devem circunscrever a atividades preparatórias ou auxiliares, mas, pelo contrário, essas atividades devem constituir uma parte essencial e significativa das atividades da empresa no seu todo.

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 da entidade contratada, não se pode dizer se existe ou não existe EE da entidade não residente, em território português, 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.

Um das 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 a mesma é integralmente realizada 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.

Sucedo 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, 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 que vierem a ser auferidos pela entidade não residente se consideram obtidos em território português.

Tratando-se de sujeitos passivos de IRC não residentes e sem EE, 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.

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 apresentado, como Portugal celebrou uma Convenção para eliminar a dupla tributação com a Alemanha (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, nos termos do qual os lucros de uma empresa só podem ser tributados no Estado de sua residência, a não ser que essa empresa exerça a sua atividade no Estado da fonte dos rendimentos por intermédio de um EE.

Nesse caso, os rendimentos auferidos pela entidade não residente devem ser tributados exclusivamente no seu Estado de residência, ou seja, na Alemanha, bastando, para o efeito, proceder à apresentação do formulário atrás referido.

Quanto às obrigações acessórias a cumprir, a entidade pagadora deverá proceder ao envio da declaração Modelo 30 (de notar, que a Portaria n.º 98/2021, de 5 de maio, veio proceder ao ajustamento da declaração Modelo 30 e das respetivas instruções de preenchimento a vigorar no ano de 2021 e seguintes), uma vez que estão em causa rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes, para cumprimento da obrigação declarativa prevista na alínea a) do n.º 7 do artigo 119.º do Código do IRS e do artigo 128.º do CIRC.