

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IRC
Artigo:	73.º
Assunto:	Publicidade a serviços prestados por uma entidade residente em território português realizada em plataformas online de entidades não residentes – local onde se consideram prestados os serviços
Processo:	2019 003944/PIV 16318, sancionado por despacho da Diretora de Serviços do IRC, de 28 de agosto de 2020
Conteúdo:	Uma entidade residente em território português recorre a serviços de publicidade, realizados através da sua disponibilização em plataformas online detidas por entidades não residentes.

O serviço é disponibilizado através da aceitação dos termos e condições impostas pelo detentor da plataforma online.

Desconhece-se a localização do servidor que aloja a plataforma online.

Tendo em consideração o carácter desmaterializado dos serviços prestados, pretende-se saber se os rendimentos que daí derivam se consideram obtidos em território português e se existe alguma obrigação acessória por cumprir pelo adquirente dos serviços, designadamente, o envio da declaração modelo 30.

No plano da incidência subjetiva, o Código do IRC (CIRC) prevê, na alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º, que são sujeitos passivos deste imposto as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

No plano da incidência objetiva, o CIRC, prevê, na alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º, que o IRC incide sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável das entidades não residentes em território português, ou, no caso de não existir estabelecimento estável, sobre os rendimentos das várias categorias, consideradas para efeitos de IRS e eventualmente dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Quanto à extensão da obrigação de imposto, o artigo 4.º do CIRC distingue as entidades residentes em território português das não residentes, pois enquanto que as primeiras estão sujeitas a imposto por uma obrigação de natureza pessoal, obrigação essa que se consubstancia na incidência de IRC sobre a totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo os obtidos fora desse território, as segundas estão sujeitas a imposto por uma obrigação de natureza real, no qual o IRC apenas incide sobre os rendimentos considerados obtidos em território português.

Para além da distinção entre entidades residentes e não residentes em território português, o CIRC, quanto a estas últimas, distingue ainda as que possuem um estabelecimento estável naquele território das que não possuem.

Para aferir sobre a existência de um estabelecimento estável é necessário recorrer-se ao disposto no artigo 5.º do CIRC, que, em termos concetuais, segue de muito perto a definição constante da Convenção Modelo da OCDE (CMOCDE), e no qual se define estabelecimento estável como sendo qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Estas duas disposições podem ser interpretadas tendo em consideração os Comentários ao artigo 5.º da CMOCDE, no qual ambas se baseiam.

No contexto do comércio eletrónico, os comentários da OCDE 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 estabelecimento estável.

Circunstâncias essas que se reportam ao facto de o servidor ter de estar fixo num determinado lugar por um certo período de tempo e através dele ser exercida uma atividade comercial, desde que esta não consista numa mera atividade preparatória ou auxiliar.

Portanto, no caso do servidor se encontrar localizado em território português nas condições supra descritas, considera-se que existe um estabelecimento estável aqui situado, não se sabendo onde ele se encontra não é possível concluir, sem margem para dúvidas, que existe um estabelecimento estável naquele território.

Por conseguinte, não existindo estabelecimento estável, a tributação em Portugal apenas será possível se os serviços prestados se considerarem cá realizados ou utilizados.

Tendo em conta que a natureza dos serviços em causa e o facto de o devedor dos rendimentos ter a sua residência para efeitos fiscais em território português, estes apenas se podem subsumir ao disposto na subalínea 7) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC (outros serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras), em articulação com o n.º 4 do mesmo preceito, na medida em que não se enquadram em nenhuma das outras situações cobertas pelas várias alíneas do n.º 3.

Neste caso, não se sabe onde se encontra localizado, com carácter de permanência, o servidor, pelo que não se pode afirmar que os serviços tenham sido realizados integralmente fora do território português, sendo apenas possível concluir que os serviços não foram realizados integralmente em Portugal, concluindo-se então que não será de aplicar, à situação em apreço, a exceção constante do n.º 4 do artigo 4.º do CIRC, ficando os rendimentos auferidos pelas entidades não residentes sujeitos a IRC em território português.

De acordo com a alínea g) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, aqueles rendimentos ficam sujeitos a retenção na fonte, a qual tem carácter definitivo, aplicando-se, nessa circunstância a correspondente taxa prevista no n.º 5 do artigo 87.º do CIRC, de 25%.

No entanto, dado que Portugal celebrou uma Convenção para eliminar a dupla tributação sobre o rendimento com o Estado de residência do beneficiário dos rendimentos, uma vez que estamos perante rendimentos decorrentes da prestação serviços que se enquadram no artigo 7.º “Lucros das Empresas”, a competência para tributar os rendimentos é exclusiva do Estado de residência.

Para o efeito, o beneficiário dos rendimentos, deverá, para invocar o disposto na Convenção, entregar ao devedor dos rendimentos, até ao termo do prazo estabelecido para entrega nos cofres do Estado do imposto retido na fonte, o formulário modelo 21-RFI devidamente preenchido acompanhado de um certificado que ateste a sua residência fiscal e a sua sujeição a imposto.

No que toca às obrigações acessórias, deve ser observado o disposto no n.º 7 do artigo 119.º do Código do IRS, aplicável *ex vi* do artigo 128.º do CIRC, nomeadamente,

proceder ao envio da declaração de rendimentos e retenções pagos a entidades não residentes – Modelo 30. |