

Retenção na fonte de IRC

Uma sociedade, sujeito passivo português, assinou um contrato de *franchising* com uma sociedade espanhola para a abertura de um restaurante em território nacional. A empresa espanhola é não residente e só está registada como sujeito passivo em Espanha, tendo emitido uma factura com a descrição de «direito de cânon», IVA isento e retenção de cinco por cento.

A factura refere-se a *royalties* e, depois de receber o certificado de sujeito passivo espanhol, proceder-se-á ao pagamento da mesma, retendo na fonte cinco por cento (de acordo com a convenção de anulação da dupla tributação Portugal/Espanha), para entregar ao Estado.

Em sede de IVA, deve liquidar-se à taxa normal e deduzir, de acordo com o artigo 6.º do CIVA. Acontece que a firma espanhola, na sua factura, menciona cinco por cento de retenção e pede o pagamento da quantia líquida desse valor. A empresa informa ainda que retém o imposto para entregar ao Estado espanhol. O procedimento é correcto?

O contrato de *franchising* traduz-se, simultaneamente, numa cedência de *know-how* e prestação de serviços de assistência técnica, consubstanciando uma licença (direito de entrada) concedida para operar um determinado negócio, utilizar a marca, o sistema operacional e o apoio regular do *franchisor* e o direito de comercializar e de distribuir um determinado produto ou serviços com aquele nome. Ou seja, trata-se de *royalties*, devendo ser contabilizado na respectiva conta 62224 - *Royalties*.

Relativamente às implicações fiscais, e sendo os *royalties* e o direito de entrada pagos a uma empresa espanhola, de acordo com o disposto no n.º 1 da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC, os rendimentos derivados de *know-how* e das prestações de serviços com ele conexos, auferidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, cujo devedor seja uma entidade residente, estão sujeitos a tributação em território português, ocorrendo esta por retenção na fonte, a título definitivo, à taxa de 15 por cento, conforme resulta da conjugação do disposto nos artigos 88.º, n.º 3 e 80.º, n.º 2, ambos do Código do IRC.

Contudo, através da Directiva 2003/49/CE, de 3 de Junho, transposta para o Direito português, a taxa pode ser reduzida para os 10 por cento nos primeiros quatro anos e cinco por cento nos quatro anos seguintes, de acordo com o artigo 80.º, n.º 2, alínea g) do CIRC, desde que se cumpram os requisitos constantes do artigo 89.º-A, n.º 1 do CIRC.

Por outro lado, estas taxas não se aplicam se (n.º 5 do artigo 80.º do CIRC): «As taxas pre-

vistas na alínea g) do n.º 2 não são aplicáveis:

a) Aos juros e *royalties* obtidos em território português por uma sociedade de outro Estado membro ou por um estabelecimento estável situado noutro Estado membro de uma sociedade de um Estado membro, quando a maioria do capital ou a maioria dos direitos de voto dessa sociedade são detidos, directa ou indirectamente, por um ou vários residentes de países terceiros, excepto quando seja feita prova de que a cadeia de participações não tem como objectivo principal ou como um dos objectivos principais beneficiar da redução da taxa de retenção na fonte;

b) Em caso de existência de relações especiais, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 58.º, entre o pagador ou o devedor e o beneficiário efectivo dos juros ou *royalties*, ou entre ambos e um terceiro, ao excesso sobre o montante dos juros ou *royalties* que, na ausência de tais relações, teria sido acordado entre o pagador e o beneficiário efectivo;

c) Ao montante dos juros correspondentes ao endividamento excessivo, determinado de acordo com as regras constantes do artigo 61.º.»

Por sua vez, o artigo 90.º-A do CIRC vem dizer que pode haver dispensa total ou parcial de efectuar retenção na fonte de IRC, quando, por força de uma Convenção ou de outro acordo de Direito Internacional que vincule o Estado português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja

atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

Caso não se possa aplicar a Directiva, dever-se-á, caso a caso, atender-se à convenção bilateral celebrada entre Portugal e o Estado do beneficiário dos *royalties* – Espanha (Resolução da Assembleia da República n.º 6/95, de 28 de Janeiro).

O artigo 12.º da Convenção entre Portugal e Espanha, determina que o Estado da fonte do rendimento (território da entidade pagadora) pode tributar esses rendimentos, não podendo contudo exceder cinco por cento do montante bruto dos *royalties*, devendo para isso ser preenchido o impresso próprio (formulário 10 RFI) devidamente autenticado pelas autoridades tributárias do país de residência do beneficiário dos rendimentos.

No caso específico de Espanha, não devem ser utilizados os impressos existentes em Portugal, mas sim os modelos utilizados no “país vizinho”, escritos na língua local, porque este país contestou este procedimento.

No caso dos *royalties*, a obrigação de retenção na fonte constitui-se no momento do apuramento do respectivo quantitativo (artigo 7.º, n.º 3, alínea a) do CIRS, por remissão do n.º 4 do artigo 88.º do CIRC), devendo a entidade pagadora estar na posse do formulário adequado, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega nos cofres do Estado do imposto retido, nos termos do artigo 88.º, n.º 6 do CIRC.

Simultaneamente, deverá apresentar até 30 de Junho de cada ano, a declaração Mod. 30 (anterior modelo 130) onde se incluem os rendimentos devidos, no ano, a entidades não residentes e cujos titulares beneficiem de isenção ou de redução de taxa, ou caso estejam sujeitos a retenção. Esta declaração, a partir de 2004, é obrigatoriamente enviada por Internet, ficando os originais de formulários e outros documentos de prova que justifiquem a não utilização de qualquer taxa de retenção de imposto ou utilização de ta-

xas reduzidas na posse da entidade declarante, pelo período de dez anos, a exhibir sempre que solicitados pela administração tributária.

De referir que o Decreto-Lei n.º 81/2003, de 23 de Abril, determinou a obrigatoriedade de atribuição de um número de identificação fiscal às entidades não residentes que obtenham em território português rendimentos tributados por retenção a título definitivo, número este que terá de ser pedido pela entidade pagadora dos rendimentos, através da entrega do respectivo modelo aprovado para o efeito (pelo Despacho n.º 21 305/2003, de 14 de Outubro) e disponível no *site* da Direcção-Geral dos Impostos. A Circular n.º 15/2003, de 9 de Dezembro, contém esclarecimentos relativos ao preenchimento deste modelo.

Em sede de IVA, os *royalties* pagos ou recebidos de entidades não residentes têm as suas regras de localização/tributação definidas na alínea a) do n.º 8 e n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.

No caso em apreço, verifica-se que os *royalties* são pagos por uma entidade (sujeito passivo de imposto) residente em território nacional (adquirente dos serviços) a uma entidade não residente (prestadora do serviço), a regra de localização referida na alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º, conjugada com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, estabelece que essa operação é sujeita a IVA em território nacional, cabendo ao adquirente desses serviços (a empresa portuguesa) proceder à liquidação do respectivo imposto. Por sua vez, a alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, permite ao sujeito passivo exercer o direito à dedução do imposto que liquidou nos termos referidos.

Esta operação é relevada contabilisticamente e na declaração periódica no Quadro 06, campos 3 (base tributável), 4 (imposto liquidado) e 24 (imposto dedutível). ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)



Regras de localização

Determinado contribuinte constituiu uma empresa unipessoal em Portugal, é sujeito passivo de IVA mas tem a sua residência em França, onde também realizou serviços de pintura num edifício. Estas facturas não possuem número de identificação fiscal e o IVA é de cinco por cento. Como tributar estas prestações de serviços? Qual o artigo do IVA a considerar e o respectivo campo na declaração periódica? Em termos de IRS, que obrigações fiscais é preciso cumprir?

Determinada entidade, sujeito passivo em território nacional, presta serviços de pintura num imóvel localizado noutra Estado. Questiona-se sobre a tributação desta operação em sede de IVA. No que respeita à tributação de prestações de serviços importa analisar as regras de localização previstas no artigo 6.º do Código do IVA. No n.º 4 deste normativo encontramos a regra geral: «... são tributáveis as prestações de serviços quando efectuadas por um prestador que tenha no território nacional a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio...». Nos números seguintes encontramos normas de excepção à aplicação da regra geral, assim como excepções à excepção. Logo, podemos dizer que a regra geral acaba por ter uma utilização digamos que residual, pois esta só se aplica quando o serviço em causa não está identificado nas regras de excepção.

O caso exposto, prestação de serviços de pintura em imóveis localizados em França, insere-se no âmbito da regra prevista na alínea a) do n.º 5 do artigo 6.º do Código do IVA, ou seja, esta prestação de serviços será sujeita a tributação em território francês [admitindo que na legislação francesa existe norma reflexa da nossa alínea a)



do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA] e não em território nacional.

Assim, um sujeito passivo de IVA, com sede em território nacional, que preste serviços relacionados com um imóvel localizado em França, a um adquirente sedado em território francês, deverá ter em consideração o seguinte:

- Não há lugar à entrega de IVA ao Estado português, uma vez que a operação cai na excepção da alínea a) do n.º 5 do artigo 6.º do CIVA;
- A operação é tributável em França, pelo que o prestador do serviço, para determinar qual o procedimento necessário para a entrega do imposto, terá de ter em consideração a situação do adquirente:
 - Se este for sujeito passivo de IVA naquele território, a entrega a França será efectuada pelo adquirente, através do mecanismo de *reverse-charge*;
 - Se o adquirente não for sujeito passivo de IVA ou não o for naquele território, o prestador de serviços terá de tomar as medidas adequadas para proceder à entrega do imposto, nomeadamente de registo como sujeito passivo naquele território.
- Na declaração periódica do IVA (em Portugal) o valor destas operações é relevado no campo 8 do quadro 06.

No que diz respeito às obrigações fiscais em sede de IRS, temos duas hipóteses:

- a) O singular constitui uma sociedade unipessoal em Portugal. Essa sociedade de direito português é sempre considerada residente em território nacional. Se a prestação de serviços foi facturada pela sociedade portuguesa, a tributação é sempre feita em Portugal e em IRC;
- b) Se a prestação de serviços foi facturada pela pessoa singular, e esta é considerada como residente em França e o serviço foi executado e pago por uma empresa/entidade francesa, não existe algum elemento de conexão com Portugal, logo, não há tributação (em IRS) no nosso país. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

Taxas de IVA no Continente e na Madeira

Determinada entidade, sujeito passivo de IVA, tem sede em território nacional. Contudo, um dos sócios habita na Madeira pelo que a conta bancária foi aberta na Região Autónoma. Os sócios compraram imobilizado em território nacional com IVA a 21 por cento. Após a compra, solicitaram um *leasing* na Madeira. Na primeira renda o IVA debitado foi de 15 por cento. Como proceder à contabilização? Deve apresentar-se algum anexo com a declaração de IVA?

O *leasing* ou locação financeira, para efeitos de IVA, é qualificado como uma prestação de serviços, face ao conceito estabelecido no artigo 4.º do CIVA.

Assim, quer a locação de bens móveis corpóreos quer a locação de bens imóveis são prestações de serviços sujeitas a imposto.

O pagamento das rendas à empresa de *leasing* representa sucessivas amortizações de capital, devendo estas ser creditadas na respectiva conta de disponibilidades. O lançamento a débito pode ser dividido por três contas: o valor referente a juros e encargos bancários deverá ser registado numa conta de custos financeiros (numa subconta da 68); o IVA desses encargos financeiros deverá ser registado numa subconta da 24 caso seja dedutível, ou numa 68, caso seja suportado pela empresa; por último a amortização financeira irá diminuir a dívida anteriormente registada numa subconta da 26, isto pressupondo que tal operação se configura como uma locação financeira face à Directriz Contabilística n.º 25.

Sendo assim, o IVA suportado nas rendas de um contrato de locação financeira ou *leasing*, visto que neste tipo de contrato não se verifica imediatamente a transferência do direito de propriedade, é classificado para efeitos de IVA como uma prestação de serviços. Como tal, caso seja exercido o direito à dedução desse imposto nos termos do artigo 19.º e seguintes do Código do IVA, deverá ser registado em subconta adequada denominada «Outros bens e serviços» no âmbito do IVA dedutível.

Segundo o artigo 21.º do CIVA, exclui-se do direito à dedução, nos termos da alínea a) do n.º 1, o imposto contido nas despesas de aquisição, importação, locação, transformação das viaturas de turismo. Entende-se como viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão de reboque que não tenha mais de nove lugares e que não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial. Portanto, no caso apresentado, se estivermos perante uma locação de viaturas e se nos res-

pectivos livretes estas forem classificadas como ligeiro de passageiros ou ligeiras mistas (até nove lugares), o sujeito passivo não poderá deduzir o IVA suportado, quer na sua aquisição quer nas despesas de conservação e reparação, mesmo que exerça actividade não isenta. Quando as viaturas estão classificadas nos livretes como sendo de mercadorias, o IVA suportado na sua aquisição e nas despesas de conservação e reparação é dedutível, observados os condicionamentos previstos nos artigos 19.º e 20.º do CIVA.

Nos termos do n.º 3 do artigo 18.º do CIVA, as operações que, de acordo com legislação especial, se considerem realizadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira são sujeitas às taxas de 4, 8 e 15 por cento, consoante se tratem de importações, aquisições intracomunitárias, transmissões de bens e prestações de serviços referidas, respectivamente, nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

O Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, além de referir as taxas que vigoram nos Açores e na Madeira, define quais as regras de localização aplicáveis para aferir se as operações tributáveis se consideram efectuadas no Continente ou nas Regiões Autónomas.

Nos termos do n.º 2 do artigo 1.º deste diploma, para se determinar o lugar de realização das operações e, conseqüentemente, a taxa de imposto, aplicam-se as regras de localização definidas no artigo 6.º do CIVA.

A localização das prestações de serviços segue, em princípio, a regra do denominado «princípio do país de origem», isto é, a tributação é efectuada onde o prestador tiver a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio (n.º 4 do artigo 6.º do CIVA).

No entanto, o artigo 6.º do Código do IVA possui regras específicas atendendo às características próprias dos serviços prestados.

Atendendo, assim, às regras específicas deste artigo podemos ver que, no que respeita às prestações de serviços enumeradas no n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, nas quais se incluem os serviços

de locação, a tributação não será efectuada em Portugal, se o adquirente for um sujeito passivo num Estado membro comunitário e fizer prova dessa qualidade ou se for alguém com sede num país terceiro, à luz do disposto no n.º 9 do mesmo artigo.

Transpondo estas regras para as operações realizadas entre o Continente e as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e, no caso concreto em análise, se o adquirente for um sujeito passivo registado no Continente, a tributação será efectuada à taxa aqui aplicável, ou seja, 21 por cento.

Nesta circunstância, na factura a emitir pelo locador, por estas prestações de serviços, deverá proceder à liquidação de IVA a 21 por cento.

Por outro lado, se a locação disser respeito a meios de transporte, não poderá aplicar-se o disposto no artigo 6.º, n.º 8. Sendo assim, a presta-

ção de serviços é tributada à taxa em vigor na região autónoma (15 por cento), aplicando-se a regra geral, sendo a tributação efectuada no território do prestador de serviços.

Assim, se um sujeito passivo (do regime normal) com sede no Continente recorre, no âmbito da sua actividade, a uma prestação de serviços que, à luz do disposto no artigo 6.º do Código do IVA, se considera localizada na Região Autónoma da Madeira, sendo-lhe aplicável a taxa de tributação dessa Região Autónoma, deverá entregar junto com a declaração periódica do IVA do período correspondente, o anexo R (Anexo à declaração periódica), relativo às operações efectuadas na Madeira, indicando no quadro 6 o IVA a deduzir, no campo adequado, bem como a taxa. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

IVA – Localização

Um TOC é responsável pela contabilidade de uma empresa que efectua vendas para Inglaterra através de um comissionista com residência nesse país, a quem liquida comissões pelas vendas por si efectuadas. Pretende-se saber se as facturas das comissões são consideradas uma transmissão intracomunitária de bens e serviços, para efeitos de liquidação e dedução do IVA. Em caso afirmativo, quais os campos da declaração periódica que devem ser preenchidos?

No que se refere ao IVA, se ambos os intervenientes, comissionista e adquirente dos serviços, são sujeitos passivos devidamente registados para efeitos do imposto, tendo o adquirente fornecido o respectivo número de identificação fiscal, então a operação é tributada no lugar onde este se encontra estabelecido: território nacional ou outro Estado membro. Isto é o que resulta da alínea b) do n.º 17 e n.º 18 do artigo 6.º do Código do IVA.

Assim, relativamente às comissões pagas a uma empresa britânica, estas não são tributadas em Inglaterra mas sim em Portugal, pelo que o documento emitido pelo comissionista não deve conter o imposto, uma vez que este terá de ser entregue ao Estado português pela empresa adquirente do serviço.

O imposto deve então ser liquidado (pelo adquirente) na sua declaração periódica de IVA, incluído nos campos 3 (base tributável) e 4 (imposto liquidado) do quadro 6, devendo a dedução

deste imposto fazer-se no campo 24 da mesma declaração, pressupondo que estão reunidos os requisitos para a dedução, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do CIVA.

No entanto, se a intermediação estiver relacionada com uma transmissão intracomunitária para Inglaterra, a operação é localizada em Portugal, mas beneficia da isenção do artigo 14.º, n.º 1, alínea q) do CIVA, não havendo pois liquidação deste imposto. O campo da declaração periódica de IVA a preencher, com a base tributável, será o campo 8.

Lembramos ainda que, a respeito do enquadramento em sede de IVA de comissões de intermediação, poderá consultar o Ofício-Circulado n.º 488, de 4 de Janeiro de 1994, do SIVA, emitido com o propósito de uniformizar procedimentos relativamente a este assunto. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)