

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o Reino Unido
- Artigo/Verba: Art.12º - Royalties
- Assunto: CDT Reino Unido - Royalties / prestação de serviços
- Processo: 27000, com despacho de 2024-09-30, do Diretor de Serviços da DSRI, por subdelegação
- Conteúdo:
1. De acordo com os dados fornecidos, a requerente, residente em Portugal encomendou a um sujeito passivo singular, residente no Reino Unido, uma obra de caráter literário (no caso um guião para um filme).
 2. Nesse contexto, solicita esclarecimentos quanto ao respetivo enquadramento jurídico-tributário.
 3. Nos termos do nº1 do artº1º do Código do Direito de Autor e Direitos Conexos (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 63/85, de 14 de Março, sendo a sua versão mais recente aquela que lhe foi dada pelo Decreto-Lei 47/2023, de 19/06), consideram-se obras as criações intelectuais do domínio literário, científico e artístico, por qualquer modo exteriorizadas, que, como tais, são protegidas nos termos deste Código, incluindo-se nessa proteção os direitos dos respetivos autores.
 4. Acrescendo a alínea c) do nº1 do artº2º do mesmo Código que as criações intelectuais do domínio literário, científico e artístico, quaisquer que sejam o género, a forma de expressão, o mérito, o modo de comunicação e o objetivo, compreendem, nomeadamente, as obras dramáticas e dramático-musicais e a sua encenação.
 5. De onde resulta que, no presente caso, estamos claramente perante uma situação de cedência de direitos de autor sobre uma obra literária/dramática (o guião).
 6. Dada a natureza dos rendimentos em questão, e com referência à tributação dos mesmos, atente-se ao seguinte.
 7. Independentemente do disposto na lei ordinária portuguesa, será aplicável a Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal (Estado onde se localiza a fonte do rendimento) e Reino Unido (Estado de residência do beneficiário do rendimento), em vigor desde 20/01/1969, conforme advém do nº2 do artº 8º da Constituição da República Portuguesa - CRP, nomeadamente o seu artº12º, relativo a royalties, como veremos em seguida.
 8. Dispõe o nº1 daquela norma que, as royalties provenientes de um Estado contratante (aqui Portugal) e pagas a um residente do outro Estado contratante (aqui Reino Unido) podem ser tributadas nesse outro Estado (Reino Unido)
 9. Todavia, acresce o nº2 da mesma norma, essas royalties podem ser igualmente tributadas no Estado contratante de que provêm (Portugal) e de acordo com a legislação desse Estado (Portugal), mas, quando o residente do outro Estado Contratante (Reino Unido) estiver nele sujeito a imposto sobre essas royalties, o imposto assim estabelecido no Estado primeiramente mencionado (Portugal) não excederá 5 por cento do montante bruto dessas royalties.
 10. No que toca à definição da expressão royalties, usada neste artigo, estabelece o seu nº3 que aquele termo significa as retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, e os filmes ou gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência

adquirida no sector industrial, comercial ou científico, e inclui os ganhos provenientes da venda ou troca dos direitos ou bens que dão origem a esses royalties".

11. Assim, porque, como se referiu, o guião de um filme é passível de ser considerado como uma obra literária/dramática, os rendimentos provenientes da cessão dos direitos de autor que impendem sobre esse guião enquadram-se na definição de royalties constante no nº3 do artº12º da CDT Portugal/Reino Unido, por se tratar de retribuições pagas pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária.

12. O que significa que, ao abrigo dos nºs 1 e 2 do artº12º daquela CDT, a competência tributária é cumulativa podendo ambos os Estados exercer o respetivo poder tributário (Portugal, enquanto Estado de onde provêm as royalties, e Reino Unido, enquanto Estado de residência do beneficiário do rendimento), estando, contudo, a tributação pelo Estado Português limitada a 5% do montante bruto das royalties.

13. Cabendo a eliminação da dupla tributação gerada ao Estado da residência do beneficiário do rendimento (Reino Unido), nos termos constantes no nº1 do artº 22º da respetiva CDT - "Com ressalva do disposto na legislação do Reino Unido relativa à concessão de dedução no imposto do Reino Unido do imposto pagável num território fora do Reino Unido e que não afetar o princípio geral aqui estabelecido, o imposto português pagável por força da legislação de Portugal e de acordo com a presente Convenção, quer diretamente, quer por dedução, sobre os lucros, rendimentos ou ganhos tributáveis de fontes situadas em Portugal, excluído, no caso de dividendos, o imposto pagável relativamente aos lucros de que aqueles foram distribuídos, será deduzido do imposto do Reino Unido calculado sobre os lucros, rendimentos ou ganhos tributáveis em relação aos quais o imposto português for calculado".

14. Refira-se ainda, conforme é informado, que o rendimento total a pagar pela requerente ascenderá a £50,000 (cinquenta mil libras), dos quais £15.000,00 a título de pagamento pela prestação de serviços, e £35.000,00 como retribuição pelos direitos de autor (ou seja, a título de royalties).

15. Se assim for, só a parte referente aos royalties (£35.000,00) se encontrará abrangida pelo mencionado artº12º da CDT Portugal/Reino Unido, e desse modo, sujeita a tributação em Portugal à taxa de 5% sobre o rendimento bruto.

16. Quanto ao valor pago a título de prestação de serviços, será aplicável o disposto no artº14º da CDT Portugal/Reino Unido:

"1 - Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades independentes de carácter similar só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que esse residente disponha, de forma habitual no outro Estado Contratante, de uma instalação fixa para o exercício das suas atividades. Se dispuser dessa instalação, os rendimentos podem ser tributados no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a essa instalação fixa.

2 - A expressão «profissões liberais» abrange em especial as atividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contabilistas".

17. De onde resulta que, sendo o Guionista um prestador independente de serviços de carácter literário, residente no Reino Unido, e sem estabelecimento estável em território português, a competência tributária é exclusiva do Reino Unido;

18. Não podendo, por conseguinte, o Estado Português exercer qualquer poder tributário sobre o rendimento obtido a esse título.

19. Salienda-se, todavia, que a distinção entre a natureza dos rendimentos em questão (royalties vs. Prestação de serviços), dada a ténue fronteira que por vezes as separa pode gerar dúvidas quanto à sua efetiva qualificação.

20. Assim, deve tal distinção ser documentalmentemente sustentada através do respetivo contrato, onde constem de forma clara e objetiva as diferentes qualificações, de modo a que se possa perceber, qual a parte que respeita à retribuição paga pelo uso ou pela

concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária (os royalties), e aquela que se refere ao pagamento pela prestação de serviços (que devem ser discriminados, para que a sua qualificação não gere dúvidas, na medida em que, no caso em apreço, pode não ser fácil entender que tipo de serviços possam existir associados aos royalties em questão.

21. Verificada a atribuição de competência tributária ao Estado Português, por via convencional, tal não é, contudo, suficiente para que a tributação ocorra em Portugal.

22. De facto, não basta que a CDT permita a tributação, é necessária a existência de norma interna de incidência que a imponha.

23. Desde logo, tratando-se de um não residente, como aqui acontece, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português., conforme estabelece o nº2 do artº 15º do Código do IRS (CIRS).

24. Por outro lado, no que concerne aos rendimentos aqui em causa, os mesmos são tributáveis em Portugal por via do disposto no nº1 do artº 1º do CIRS (O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos: (...)

Categoria B - Rendimentos empresariais e profissionais) e na alínea c) do nº1 do artº 3º do CIRS (Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais, os provenientes da propriedade intelectual).

25. E relativamente à sua localização, estabelece a alínea d) do nº1 do artº18º do CIRS que se consideram obtidos em território português os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;

26. Pelo que se confirma a sujeição a tributação dos rendimentos com a natureza de royalties objeto do presente pedido.

27. Finalmente, não obstante a tributação dos royalties em Portugal, o guionista residente do Reino Unido, beneficiário dos mesmos, encontra-se dispensado de apresentar declaração de rendimentos em território português.

28. Com efeito, nos termos da alínea a) do nº1 do artº 58º do CIRS, ficam dispensados de apresentar a declaração de rendimentos portuguesa (vulgo Mod 3) os sujeitos passivos que, no ano a que o imposto respeita, apenas tenham auferido, isolada ou cumulativamente, rendimentos tributados pelas taxas previstas no artigo 71.º (onde se incluem todos os rendimentos empresariais e profissionais - que integram os royalties - obtidos em território português por não residentes - alínea a) do nº4 do artº 71º do CIRS).

29. Importa, contudo, frisar que pese embora essa alínea a) do nº4 do artº 71º do CIRS estabeleça que os ditos rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25 %, a CDT Portugal/Reino Unido limita a tributação pelo Estado da fonte (aqui Portugal) a 5% do montante bruto do rendimento, devendo ser esta taxa convencional (de 5%) aquela que deve ser aplicada pela requerente aquando pagamento dos royalties.

30. Com efeito, e como atrás se referiu, decorre da Constituição da república Portuguesa que a CDT é aplicável independentemente do disposto na lei interna portuguesa

31. Todavia, e conforme estabelecido no artº 101º-C do Código do IRS (CIRS), para que seja operada a retenção na fonte à referida taxa reduzida de 5%), é necessário acionar a CDT, devendo o beneficiário do rendimento (aqui o Guionista), apresentar o formulário de modelo aprovado para o efeito (Mod.21-RFI, que pode ser obtido no Portal das Finanças em <https://www.portaldasfinancas.gov.pt/>), acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência (aqui o Reino Unido) que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado

32. Tal prova deve ser efetuada até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis, sendo

que, quando tal não aconteça, fica o substituto tributário (aqui a requerente) obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei, à taxa interna em vigor.

33. Refira-se ainda que, não obstante tal obrigação de retenção por parte do substituto tributário, se o beneficiário do rendimento reunir as condições para aproveitar a referida taxa de retenção reduzida, pode solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos a contar do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de formulário de modelo aprovado para o efeito (no caso o Mod.24-RFI), acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência, que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.