

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e a Polónia
- Artigo/Verba: Art.12º - Royalties
- Assunto: royalties vs prestação de serviços
- Processo: 27871, com despacho de 2025-03-17, do Diretor de Serviços da DSRI, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A requerente, residente em território português auferir rendimentos decorrentes de licença de utilização de software concedida a entidade polaca.
 2. Tal situação é passível de gerar dupla tributação jurídica internacional.
 3. Assim, e independentemente do disposto na lei interna nacional, é aplicável, por decorrência do nº2 do artº8º da Constituição da República Portuguesa (CRP), a Convenção entre Portugal e a Polónia para Evitar a Dupla Tributação (CDT) em matéria de Imposto sobre o rendimento, em vigor desde 04/02/1998.
 4. Com efeito, aquela disposição constitucional consagra a regra da receção automática geral ou plena do Direito Internacional Convencional ("as normas constantes de convenções internacionais, regularmente ratificadas ou aprovadas, vigoram na Ordem Interna, após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português), o que implica a primazia das normas convencionais (como as constantes nas CDT) face às leis internas portuguesas (como o Código do IRS -CIRS).
 5. De acordo com o nº3 do artº 12º daquela CDT, o termo «royalties», usado neste artigo, 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 bem como os filmes ou gravações para transmissão pela rádio ou 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..
 6. Note-se que tal CDT segue o Modelo de Convenção da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico (OCDE).
 7. Ora, conforme consta no parágrafo 13.1 dos comentários ao artº12º do Modelo de Convenção da OCDE (relativo à tributação dos royalties), "os pagamentos efetuados com vista à aquisição de uma parte dos direitos de autor (sem que cedente aliene integralmente os seus direitos de autor) constituem uma royalty quando o pagamento é efetuado em troca do direito de utilizar o programa de maneira que, na ausência dessa licença, seria uma violação da legislação relativa aos direitos de autor. Podem citar-se como exemplos deste tipo de acordo as autorizações de reprodução e distribuição ao público de software que incorpore o programa objeto dos direitos de autor ou de modificação e difusão pública do programa. Nestas circunstâncias, os pagamentos são efetuados em troca do direito de utilizar os direitos sobre o programa (isto é, explorar os direitos que, de outro modo, pertenceriam exclusivamente ao titular dos direitos de autor)".
 8. Por outro lado, o Decreto-Lei nº252/94, de 20/10, que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva 91/250/CE do Conselho, relativa à proteção jurídica dos programas de computador, estabelece no nº2 do seu artº1º que "aos programas de computador que tiverem carácter criativo é atribuída proteção análoga à conferida às obras literárias", na esteira, aliás, do disposto no nº1 do artº1 da própria Diretiva - "Os Estados-membros estabelecerão uma proteção jurídica dos programas de computador, mediante a

concessão de direitos de autor, enquanto obras literárias"

9. Perante tal equiparação - de programas de computador a obras literárias - resulta claro e inequívoco que os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização, temporária ou definitiva, de direitos de propriedade intelectual sobre programas de computador (software) podem ser qualificados como royalties.

10. Todavia, tal qualificação pode revestir-se de alguma controvérsia, pelas dificuldades em distinguir as situações em que estejamos perante uma contrapartida pela utilização de direitos de propriedade intelectual (royalty), ou perante uma contrapartida pela aquisição de bens ou prestação de serviços (lucro empresarial).

11. Neste contexto, Portugal (juntamente com a Espanha e o México), formulou uma observação aos comentários ao artº12º do Modelo de Convenção da OCDE, no qual indica expressamente a não adesão à interpretação constante nos parágrafos 14, 14.4, 15, 16 e 17.1 a 17.4, considerando que "os pagamentos relativos a software relevam do presente artigo quando apenas uma parte dos direitos respeitantes a software são transferidos, independentemente de os pagamentos serem efetuados como contraprestação pelo direito de utilização de um direito de autor sobre software tendo em vista a sua exploração comercial (excetuados os pagamentos respeitantes ao direito de distribuir cópias estandardizadas de software, excluindo o direito de as personalizar ou reproduzir), ou corresponderem a software adquirido pelo adquirente para utilização no âmbito da exploração de uma empresa, quando, neste último caso, o software não for inteiramente estandardizado, mas adaptado de algum modo ao adquirente"

12. Tal observação constante do parágrafo 28 dos comentários ao artº12º do Modelo de Convenção da OCDE, foi divulgada com a publicação em 17/07/2008, da versão de 2008 daquele Modelo de Convenção.

13. Assim, deve entender-se que em Portugal, e desde essa data, os pagamentos respeitantes ao direito de distribuir cópias estandardizadas de software, excluindo o direito de as adaptar ("customize"), ou de as reproduzir não devem ser qualificados como royalties, mas sim como lucros empresariais, abrangidos pelo artº7º da Convenção, não estando, na ausência de estabelecimento estável situado em território polaco ao qual tais pagamentos sejam imputáveis, sujeitos a imposto na fonte.

14. Ora, conforme explica o requerente, "o direito transmitido é de utilização, e suporte, tal como nos softwares que compramos normalmente, por exemplo o Microsoft Office", "não existe qualquer direito de customizar ou reproduzir, nem os clientes finais nem os revendedores/distribuidores têm acesso a qualquer tipo de código fonte que lhes permita alterar o software", e "não existe transferência, para os clientes, de direitos de propriedade intelectual, ou da possibilidade de personalização do programa",

15. Por outro lado, acrescenta ainda a requerente, "o que efetivamente vamos vender é "Software as a service", que terá de estar a funcionar sempre, e que inclui a licença propriamente dita, o suporte (resolução de problemas via ticketing) e a manutenção da plataforma (melhorias e novas funcionalidades e os nossos clientes polacos vão depois vender a clientes finais uma solução que incluirá o nosso software".

16. Sendo que "a venda ao cliente final é normalmente feita por um revendedor/distribuidor. Este agente/distribuidor é que dá o suporte local ao cliente, instala e configura o software e dá a manutenção local, ficando do lado da X algum suporte remoto maioritariamente relacionado com erros do software, os quais a X terá de remediar e corrigir. Em termos de faturação o que é suposto acontecer é a X faturar a licença de software ao agente/distribuidor, e o agente/distribuidor é que faturará o projeto final ao cliente, que incluirá o nosso software, os serviços prestados por ele, e provavelmente outras peças, não fornecidas por nós, que possam fazer parte do projeto em questão".

17. Nestes termos, porque o cliente polaco assume a condição de revendedor/distribuidor do software da requerente, sem adquirir quaisquer direitos de autor, afigura-se- que os pagamentos auferidos pela requerente não respeitam à cessão ou a utilização temporária de direitos de autor sobre o programa de computador, mas sim ao direito de o revender/distribuir, incluído num pacote específico juntamente com

outros componentes, mas sem qualquer possibilidade de o personalizar ou reproduzir.

18. Por conseguinte, não parece que os rendimentos aqui em apreço devam ser considerados a título de royalties, mas sim como lucro empresarial da requerente.

19. Sendo aplicável o disposto no nº1 do artº7º da referida CDT Portugal/Polónia - Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante (Portugal), só podem ser tributados nesse Estado (Portugal) a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante (Polónia) por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado (Polónia), mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

20. Quanto aos serviços remotos de apoio à implementação da plataforma, os mesmos devem ser qualificados da mesma forma, nos termos do referido artº 7º da CDT.

21. No tocante à questão "em que países poderá ser válido este pedido de informação vinculativa ou se o mesmo será válido para a Comunidade Europeia", informa-se que a presente informação vincula (somente) a AT, e só é aplicável à presente situação.