

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Estados Unidos da América
- Artigo/Verba: Art.7º - Lucros das empresas
- Assunto: Prestação de serviços digitais / SaaS
- Processo: 30252, com despacho de 2026-05-13, do Diretor de Serviços da DSRI, por subdelegação
- Conteúdo: O requerente vem solicitar a emissão de informação vinculativa referente a aquisição da versão PLUS da aplicação CHATGPT que terá um custo, sendo emitida uma fatura sobre a prestação de serviços digitais / SaaS pela entidade americana.

A prestadora de serviços já enviou um certificado de residência emitido pelas autoridades fiscais americanas, conforme imagem em anexo.

Em face do exposto o requerente questiona:

- Como se trata de uma prestação de serviços digital SaaS (Software as a Service) é necessário pedir modelo 21RFI, de maneira a que não tenhamos de fazer retenção na fonte?
- Já quanto à modelo 30 certamente terá sempre que ser preenchida e enviada para o portal da AT?

Nestes termos, no caso em apreço vem o requerente solicitar informação sobre a situação acima descrita, pelo que parece tratar-se de uma questão relativa à sujeição ou não do rendimento e respetiva retenção na fonte de imposto no caso de uma prestação de serviços digital SaaS (Software as a Service) por uma empresa americana.

Antes de mais, existe uma questão prévia para se proceder ao enquadramento do rendimento em causa, que é o conceito de prestação de serviços digital SaaS.

O SaaS consiste num modelo de distribuição de software e não um tipo de software, isto é, o software não é comprado mas antes alugado e/ou subscrito.

A subscrição faz-se normalmente por via da internet, sendo o pagamento mensal ou anual.

No contrato de prestação de serviços SaaS normalmente não há transferência da propriedade do software, apenas há direito de uso, ou seja, acesso à infraestrutura com o respetivo suporte e manutenção.

Deste modo, as questões colocadas no presente pedido prendem-se com enquadramento do rendimento e determinação da competência tributaria nos termos do disposto na Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Estados Unidos da América.

Em princípio, o rendimento de SaaS deve-se qualificar ao abrigo do disposto do artigo 7.º da CDT celebrada entre Portugal e os Estados Unidos da América (Lucros empresariais), uma vez que o cliente apenas acede remotamente e não se verifica transmissão de propriedade do software.

Nesta situação, o rendimento é tributado apenas no país da empresa fornecedora, a não ser que a empresa tenha estabelecimento estável no outro país (no caso concreto Portugal) pelo que a tributação será cumulativa.

No entanto, o rendimento também se pode qualificar como royalties (art. 13º da CDT Portugal / EUA), caso estejamos perante um caso de licença de software (direito de uso de software protegido por direitos de autor, download / instalação local com licença ou Transferência de direitos de exploração).

Será de referir que a aquisição da versão PLUS da aplicação de software CHATGPT consiste num contrato de prestação de serviços SaaS (de acordo com a própria empresa prestadora de serviços), em que apenas há acesso à plataforma online sem que haja download, ou licença de exploração e sem controlo sobre o software.

Ora, seguindo as orientações e a posição que a AT tem sobre a tributação destes rendimentos, atendendo à sua natureza específica, e tendo presente o disposto na Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Estados Unidos da América, temos que começar por apurar a noção do termo «royalties».

E, de acordo com o nº3 do artº 13º daquela CDT, o termo «royalties», usado neste artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, ou os filmes, gravações e outros meios de reprodução da imagem ou do som, 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 secreto, ou outros direitos ou bens idênticos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.

Note-se que a CDT Portugal/EUA segue o Modelo de Convenção da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico (OCDE).

Neste sentido, 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)".

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"

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.

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).

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"

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.

Assim, conforme atrás se mencionou, da informação fornecida pela empresa prestadora de serviços (ver ponto 13 da presente informação), a aquisição da versão PLUS da aplicação de software CHATGPT consiste num contrato de prestação de serviços SaaS, no qual apenas há acesso à plataforma online sem que haja download ou licença de exploração, e sem controlo sobre o software.

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

Sendo aplicável o disposto no nº1 do artº 7º da referida CDT Portugal/EUA - Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante (EUA), só podem ser tributados nesse Estado (EUA) a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante (Portugal) 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 (Portugal), mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

Neste sentido, uma vez que os pagamentos não são imputáveis a um estabelecimento estável que a empresa americana tenha em território português, não estão os mesmos sujeitos a tributação em Portugal.

Como tal, poderão beneficiar da dispensa de retenção de imposto na fonte desde que cumpridos os procedimentos previstos no artigo 98º do CIRC.

Estabelece o nº 2 do artigo 98º do CIRC que os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis:

a) Da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, 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.

Pelo que, para beneficiar de dispensa de retenção na fonte do imposto português, deverá a empresa apresentar à entidade pagadora dos rendimentos o formulário Modelo 21- RFI devidamente preenchido pelo beneficiário efetivo dos rendimentos acompanhado de documento emitido pelas autoridades fiscais americanas que ateste a sua residência para efeitos fiscais no ano em causa e a sua sujeição a imposto sobre o rendimento naquele país, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis.

Nos termos do art. 128º do CIRC conjugado com alínea a) do nº 7 do art. 119º do CIRS, tratando-se de rendimentos devidos a sujeitos passivos não residentes em território português, as entidades devedoras são obrigadas a entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira, até ao fim do 2.º mês seguinte àquele em que ocorre o ato do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo, consoante os casos, uma declaração de modelo oficial relativa àqueles rendimentos.

Para cumprimento da referida obrigação, deve ser apresentada a declaração Modelo 30 - Rendimentos pagos ou colocados à disposição de não residentes, aprovada pela Portaria nº 372/2013, de 27/12, tendo as novas instruções de preenchimento sido aprovadas pela Portaria nº 332-A/2015, de 05/10, com efeitos desde 01/10/2015.