

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	[Código do IRC]
Artigo:	[5.º]
Assunto:	[Estabelecimento estável – armazenamento de mercadorias de uma entidade não residente em território português em armazém detido por entidade aí residente]
Processo:	[2021 005741/PIV 22410, sancionado por despacho da Subdiretora-geral do IR e das Relações Internacionais, de 10 de abril de 2023]
Conteúdo:	[Uma sociedade residente em território português comercializa, neste território, os produtos fabricados por uma sociedade não residente pertencente ao mesmo grupo de empresas.

Os produtos da entidade não residente são mantidos num armazém que a entidade portuguesa tem à sua disposição e que toma de arrendamento a outra entidade. Quando a entidade portuguesa angaria um cliente e pretende realizar uma venda de determinado produto, terá que o adquirir primeiro à entidade não residente, operando-se a transferência de propriedade apenas nesta fase.

Quando não existem produtos em armazém, estes são expedidos para Portugal para posterior entrega aos clientes. Qualquer encargo decorrente de quebra, deterioração dos produtos em armazém ou a sua devolução por partes dos clientes, é suportado pela entidade não residente.

A gestão dos produtos em armazém é feita pela entidade portuguesa que, em troca pelos serviços e pelo armazenamento, recebe uma remuneração paga pela entidade não residente, que compreende uma margem de lucro, de acordo com a política de preços de transferência definida pelo grupo.

Pretende-se saber se o facto de os produtos da entidade não residente serem armazenados em território português é suscetível de constituir um estabelecimento estável.

Tendo apenas por base a lei interna, a entidade não residente possuiria em território português um estabelecimento estável, uma vez que, de acordo com a atual redação das alíneas a) e b) do n.º 8 do artigo 5.º do Código do IRC (CIRC), a entrega de mercadorias deixou de integrar a lista de atividades preparatórias ou auxiliares, quando essa entrega seja feita através de uma instalação fixa situada nesse território, não sendo relevante, para este efeito, que a entidade não residente seja proprietária ou locatária da instalação, bastando, para o efeito, que exista um espaço utilizado com caráter de permanência.

Sucedem que Portugal e o país de residência do proprietário dos produtos, que é o beneficiário dos rendimentos, celebraram uma convenção para eliminar a dupla tributação sobre o rendimento e prevenir a evasão fiscal (Convenção), pelo que a decisão sobre a existência de um estabelecimento estável em Portugal da sociedade não residente terá necessariamente de ter conta a definição de estabelecimento estável constante do Tratado (artigo 5.º), tal como resulta das alterações introduzidas às Convenções pelo Instrumento Multilateral (IML).

O IML altera e introduz novas disposições nas convenções em vigor, de modo vinculativo, a não ser que, quando previsto, os estados exerçam o direito de reserva

de alterar ou introduzir as novas disposições, caso em que o texto original se mantém inalterado.

Com interesse para o presente caso, temos o artigo 13.º da IML, que se destina a neutralizar os efeitos da elisão artificiosa da qualificação como estabelecimento estável através das exceções aplicáveis a atividades específicas.

Assim, as alterações introduzidas ao n.º 4 do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, são vistas como um meio de assegurar que os lucros provenientes das atividades principais são tributados no local onde as atividades são exercidas, assegurando-se, ao mesmo tempo, que as exceções constantes da lista de atividades preparatórias ou auxiliares ficam reservadas às atividades que efetivamente o são, visando-se ainda prevenir os efeitos nocivos decorrentes da fragmentação artificial das atividades.

A este propósito, cabe referir que Portugal e o país de residência do beneficiário dos rendimentos optaram por aplicar as disposições anti fragmentação, previstas no n.º 4 do artigo 13.º do IML, pelo que se considerada alterada a Convenção em conformidade.

Segundo se depreende daquela norma, se uma entidade residente num dos Estados Contratantes possui no outro Estado Contratante uma instalação fixa, não sendo necessário que seja proprietária ou locatária do espaço, bastando que esteja à sua disposição, como acontece, por exemplo, nos casos em que uma empresa estrangeira dispõe, com caráter de permanência, de determinada área pertencente a outra empresa onde exerce uma atividade principal, essa instalação pode configurar um estabelecimento se, em conjunto com uma entidade relacionada, as atividades combinadas formarem uma atividade coesa de natureza empresarial.

E, no caso em apreço, temos um conjunto coerente de atividades, uma vez que em Portugal dá-se a comercialização de produtos produzidos por entidades do mesmo grupo, em que, por um lado, temos o seu armazenamento e, por outro, temos a venda dos produtos a clientes portugueses, que compreende a sua instalação e serviços pós-venda.

O armazenamento é feito numa instalação fixa que a entidade não residente tem à sua disposição, por aí se encontrarem armazenadas as suas mercadorias até à data em que a entidade relacionada residente concretiza a venda.

Nestes termos, conclui-se que se encontram observadas todas as condições para considerar que a entidade não residente possui em território português um estabelecimento estável, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º da Convenção celebrada por Portugal com o país de residência do beneficiário dos rendimentos.]