

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.50º-A - Rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial
- Assunto: Contratos de licença de utilização de software licenciado - Enquadramento fiscal dos rendimentos no regime do «Patent Box», previsto no artigo 50.º-A do Código do IRC
- Processo: 20807, com despacho de 2023-12-11, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Um sujeito passivo (Programador) desenvolve um software, no âmbito da sua atividade, licencia as aplicações desenvolvidas a empresas detentoras das plataformas digitais (aos marketplaces - "loja virtual"), as quais, por sua vez, disponibilizam as mesmas ao utilizador final. Os Marketplaces licenciam as aplicações aos utilizadores finais, que as subscrevem e suportam o respetivo custo associado.

A atividade de desenvolvimento e licenciamento de software levada a cabo materializa-se no desenho, conceção e desenvolvimento de aplicações informáticas (v.g. software), as quais podem ser acedidas/subscritas em todo o mundo através de inúmeras plataformas digitais (mobile, web & desktop, connected cars, stereo, TV, homepods, wearables).

Dada a natureza da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, o quantitativo da remuneração que decorre do licenciamento do software pode ser apurado por via das seguintes formas: (i) Subscrição da versão premium: o rendimento decorre do licenciamento do software sendo entregue pelas plataformas digitais (e.g., marketplaces) ao sujeito passivo em função do número de assinaturas/subscrições por parte do utilizador final; ou, alternativamente, (ii) Subscrição da versão standard: na medida em que nesta versão o sujeito passivo combina anúncios publicitários nas aplicações, o rendimento que decorre do licenciamento do software é apurado e entregue pelas plataformas digitais (e.g., marketplaces) em função do fluxo de anúncios publicitários visualizados e/ou acedidos aquando da subscrição/utilização das aplicações por parte do utilizador final.

Em ambas as modalidades de subscrição, o sujeito passivo estabelece a sua relação contratual com as empresas detentoras das plataformas digitais (e.g., marketplaces), que fazem a gestão do número de subscrições/utilizações por parte do utilizador final, bem como o apuramento do fluxo de anúncios publicitários visualizados e/ou acedidos.

Destacam-se os seguintes contratos: o contrato de licença de utilização do programa para fins de distribuição (entre o sujeito passivo e um Marketplace), o contrato em que o sujeito passivo nomeia outro Marketplace como agente e como comissário para marketing e entrega dos programas de software para os utilizadores finais e o contrato de licença de utilização final.

Nos dois primeiros contratos, o titular dos direitos (o sujeito passivo) concede autorizações para, em certos termos e no quadro de determinados fins, se

utilizar o programa (neste caso para distribuição e comercialização). No caso da licença de utilização final é distribuído um programa estandardizado, sem se atender às necessidades concretas do utilizador. Trata-se de uma licença de uso de software estandardizado, não havendo transferência de quaisquer direitos de propriedade intelectual. Mas mesmo que seja permitida ao utilizador do programa copiar o programa para o disco rígido ou para memória de acesso direto do computador, ou ainda para fins de arquivamento, todas estas operações são essenciais na utilização do programa.

As modalidades dos contratos celebrados com os Marketplaces assimilam-se à figura do contrato de agência, ou de representação comercial, devendo-se atender à lei do contrato de agência, estabelecido no DL n.º 178/86, de 3 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 118/93, de 13 de abril. Repare-se que Agência é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a promover por conta da outra a celebração de contratos em certa zona ou determinado círculo de clientes, de modo autónomo e estável e mediante retribuição.

Vejamos alguns aspetos particulares de um contrato celebrado: o Programador nomeia o Marketplace como seu agente ou fornecedor de serviços de mercado, para disponibilizar os produtos; os Produtos são apresentados aos utilizadores com os preços que o Programador estabelecer a seu exclusivo critério; o Marketplace é o comerciante registado para os Produtos vendidos ou disponibilizados aos utilizadores no Espaço Económico Europeu (EEE) e no Reino Unido; o Programador é o comerciante registado para os Produtos vendidos ou disponibilizados através da aplicação a todos os outros utilizadores; é cobrada uma "Taxa de Serviço", que pode ser revista periodicamente pelo Marketplace, notificando o Programador sobre o preço de venda, que é repartida pelo Processador de Pagamento e, se existir, pelo Fornecedor Autorizado; à exceção dos direitos de licença concedidos pelo Programador, o Marketplace concorda que não possui qualquer direito, título ou interesse do Programador (ou das suas entidades licenciadoras) ou relativamente a quaisquer Produtos, incluindo quaisquer Direitos de Propriedade Intelectual nesses Produtos; o Programador mantém todos os Direitos de propriedade intelectual referentes ao(s) Produto(s); o rendimento é entregue pelas plataformas digitais (e.g., marketplaces) ao sujeito passivo em função do número de assinaturas/subscrições por parte do utilizador final; ou, alternativamente, em função do fluxo de anúncios publicitários visualizados e/ou acedidos aquando da subscrição/utilização das aplicações por parte do utilizador final.

Face aos elementos descritos nos contratos, conclui-se que o sujeito passivo celebra contratos de licença de utilização com os marketplaces para que estes distribuam (ou comercializem) os seus Produtos (programas), os quais, por sua vez, disponibilizam os mesmos aos utilizadores finais, pagando, no caso de um deles, uma taxa de serviço. As plataformas digitais, para além de prestarem serviços de publicitação e intermediação digital, transferem os pagamentos dos utilizadores finais para o sujeito passivo.

Perante a situação descrita, afigura-se que os rendimentos aqui em causa são respeitantes à distribuição de cópias normalizadas, excluindo o direito de as personalizar ou reproduzir, no caso dos utilizadores finais, através de marketplaces contratados através de contratos de agência, não sendo o software adaptado de algum modo ao adquirente. Os direitos são limitados aos necessários para permitir ao utilizador final utilizar o programa, adquirindo este uma cópia estandardizada do mesmo. E, os pagamentos respeitantes ao direito de distribuir cópias estandardizadas de software não são considerados como

"royalties" mas sim como rendimentos comerciais.

Nestes termos, aos rendimentos obtidos não se pode aplicar o regime do artigo 50.º-A do CIRC.