

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.63º - Preços de transferência
- Assunto: Método a utilizar para efeitos de apuramento do preço que as partes devem praticar, no âmbito de um contrato de prestação de serviços intra-grupo
- Processo: 22442, com despacho de 2023-12-13, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Um sujeito passivo (entidade A), com sede em Portugal, que se dedica à atividade de produção, compra, venda e comercialização de energia renovável e bens inerentes ao mercado energético, incluindo a sua transmissão, tem como sua sócia única uma sociedade espanhola (entidade B) que também se dedica à atividade de produção, compra, venda e comercialização de energia, gás e outros bens inerentes ao mercado energético.

Refere a entidade que, no âmbito da atividade de comercialização, as duas sociedades compram energia renovável no Mercado Ibérico de Energia Elétrica ("MIBEL") aos respetivos produtores e revendem aos clientes finais com uma margem. Paralelamente, no âmbito da atividade de representação, as sociedades atuam na qualidade de agentes no MIBEL, em nome e representação dos produtores de energias renováveis, ao abrigo de contratos de representação, para promover a venda da energia produzida pelos respetivos produtores. Para tal, ambas as sociedades são agentes de mercado devidamente registadas no MIBEL.

Alega-se que, contrariamente à entidade B, que atua no mercado enquanto comercializadora e enquanto representante dos produtores de energia renovável, a entidade A apenas atua na qualidade de representante de produtores portugueses de energia renovável. A entidade A, totalmente controlada pela entidade B, foi constituída para capacitar a entidade B na celebração de contratos de representação com produtores portugueses, permitindo assim o seu acesso, ainda que por intermédio de uma sociedade por si detida, ao mercado português.

A entidade B, enquanto comercializadora de energia, celebra (na qualidade de compradora) com os produtores de energia renovável (na qualidade de vendedores) os denominados "Power Purchase Agreements" ("PPAs"), nos termos dos quais é acordada entre as partes a aquisição da energia renovável produzida a um determinado preço pré-definido e aplicável a longo prazo.

Face à necessidade da entidade B, para efeitos de prossecução do seu objeto social e exercício da sua atividade, em contratar determinados serviços e direitos, no domínio do apoio à gestão da representação do produtor e da participação nos mercados de energia; bem como à gestão da cobertura nos mercados de energia, as sociedades ponderam celebrar entre si um contrato de prestação de serviços, no âmbito do qual a entidade A prestará determinados serviços à entidade B, ficando a entidade B obrigada ao pagamento da respetiva contraprestação pelos serviços recebidos. Nos termos deste contrato, a entidade A compromete-se a prestar serviços de operação e cobertura profissional nos

mercados de energia nas atividades de desenvolvimento do objeto social da entidade B.

Pretende-se saber qual o método a utilizar para efeitos de apuramento do preço que as partes devem praticar, no âmbito do contrato de prestação de serviços intra-grupo a celebrar entre as duas entidades (A e B).

Uma vez que as entidades intervenientes estão relacionadas, aplica-se o regime do artigo 63.º do Código do IRC (CIRC), nos termos do qual: "Nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis".

Estão abrangidas por este regime as operações comerciais, incluindo qualquer operação ou série de operações que tenha por objeto bens tangíveis ou intangíveis, direitos ou serviços, ainda que realizadas no âmbito de um qualquer acordo, designadamente de partilha de custos e de prestação de serviços intra-grupo, bem como operações financeiras e operações de reestruturação ou de reorganização empresariais, que envolvam alterações da estruturas de negócio, a cessação ou renegociação substancial dos contratos existentes, em especial quando impliquem a transferência de bens tangíveis, intangíveis, direitos sobre intangíveis, ou compensações por danos emergentes ou lucros cessantes.

A regulamentação desta matéria consta, atualmente, da Portaria n.º 268/2021, de 26 de novembro, que veio revogar a Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro e proceder à revisão da regulamentação dos preços de transferência, tendo em conta as recentes alterações já introduzidas no artigo 63.º do CIRC, no que diz respeito, nomeadamente, ao âmbito de aplicação do princípio de plena concorrência e à adoção do método mais apropriado na determinação dos preços de transferência e, por outro lado, acolhe os desenvolvimentos resultantes dos trabalhos da OCDE neste domínio.

Tendo-nos sido remetido um contrato de prestação de serviços entre duas entidades relacionadas, aplicam-se as regras definidas no artigo 14.º da Portaria, nos termos do qual se considera que só há prestação de serviços intra-grupo quando uma entidade membro de um grupo disponibiliza ou realiza para os outros membros do mesmo uma ou mais atividades, designadamente de natureza administrativa, técnica, financeira ou comercial.

Para o efeito, exige-se que a atividade prestada constitua um serviço com valor económico que justifique, para o membro do grupo que dele é destinatário, o pagamento de um preço ou a assunção de um encargo que este estaria disposto a pagar ou a assumir em relação a uma entidade independente ou, bem assim, a realização de uma atividade a executar para si próprio.

A este propósito, sempre se entendeu que, no contexto de uma prestação de serviços intra-grupo, é necessário que, previamente, se apure se o serviço foi efetivamente prestado e se é necessário, isto é, se traz valor económico ou comercial à entidade beneficiária do serviço.

Quanto ao método a utilizar, esta matéria não pode ser objeto de informação vinculativa, podendo apenas ser concretizado através de Acordo Prévio de Preços de Transferência (APPT), previsto no artigo 138.º do CIRC e

regulamentado, atualmente, na Portaria n.º 267/2021, de 26 de novembro (anterior Portaria 620-A/2008, de 10 de julho), o qual tem como primeira finalidade proporcionar à empresa uma base de segurança jurídica e de certeza, mediante a fixação prévia do método a utilizar na determinação dos preços de transferência em operações realizadas com entidades relacionadas, em obediência do princípio de plena concorrência, evitando, em simultâneo, a dupla tributação quando revestem caráter bilateral ou multilateral.

Como o próprio nome indica, os APPT, em princípio, dizem respeito a transações futuras. O APPT é um acordo com um prazo máximo de vigência de 4 anos entre um ou vários contribuintes, e uma ou várias Administrações Tributárias, que tem por objetivo estabelecer, com caráter prévio, o método ou métodos suscetíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados, entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras realizadas entre entidades relacionadas.

O pedido de avaliação preliminar deve ser apresentado por escrito até 3 meses antes do termo do prazo de entrega da proposta de acordo, sendo dirigido ao diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC).

A proposta de acordo prévio é remetida até 6 meses antes do início do primeiro período de tributação que se pretende ver abrangido pelo acordo, para a UGC. O acordo pode abranger períodos de tributação relativamente aos quais o sujeito passivo já tenha entregue a declaração de rendimentos prevista no artigo 120.º do CIRC, desde que se verifique que os factos e circunstâncias relevantes verificados nesses períodos sejam idênticos ou similares e à data da celebração do acordo não tenham decorrido mais de 2 anos após o prazo previsto para a respetiva entrega.

Salienta-se, ainda, que, nos termos do n.º 2 do artigo 138.º do CIRC, caso o sujeito passivo pretenda incluir no âmbito do acordo operações com entidades com as quais existam relações especiais residentes em país com o qual tenha sido celebrada uma convenção para evitar a dupla tributação, e pretenda que o acordo tenha caráter bilateral ou multilateral, deve solicitar que o pedido seja submetido às respetivas autoridades competentes no quadro do procedimento amigável a instaurar para o efeito.

De igual modo, quanto à questão, relativa ao preço que as partes devem praticar entre si no âmbito do contrato de prestação de serviços intra-grupo, também o meio utilizado não é o apropriado, devendo, caso o sujeito passivo assim o entenda, celebrar um APPT.

Nestes termos, as questões colocadas deverão ser apreciadas no âmbito de um APPT.