

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.2º - Sujeitos passivos
- Assunto: Embaixada-Rendimentos provenientes de contrato de cedência de exploração de uma cafetaria por parte de um Centro Cultural que se encontra integrado numa embaixada
- Processo: 23834, com despacho de 2024-01-25, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: A questão em apreço consiste em saber se são tributados, em sede de IRC, em território português, os rendimentos de uma Embaixada provenientes de contrato de cedência de exploração da cafetaria.

1. Uma Embaixada em Portugal, relativamente ao edifício onde funciona um centro cultural do país que representa, celebrou um contrato que tem por objeto a Gestão Comercial de uma Cafetaria nesse edifício.

A Gestão Comercial da Cafetaria inclui a utilização da esplanada e da sala de arrumos bem como dos equipamentos existentes no local, destinados à prática de atividades de restauração.

Por se tratar de uma cafetaria inserida no contexto de um Centro Cultural, que é um serviço público da Embaixada em Portugal, a cessionária obriga-se a respeitar rigorosamente a missão para a qual o Centro foi estabelecido e a Embaixada obriga-se a assegurar à cessionária todas as condições necessárias para uma gestão autónoma da cafetaria.

2. A Convenção sobre Relações Diplomáticas (Convenção de Viena), celebrada em Viena em 18 de abril de 1961, aprovada pelo Estado Português através do Decreto-Lei n.º 48295, de 27 de março de 1968, é um tratado internacional que visa estabelecer regras sobre relações, privilégios e imunidades diplomáticas, com o objetivo, não de beneficiar indivíduos, mas sim a de garantir o eficaz desempenho das funções das missões diplomáticas, na sua dimensão de representantes dos Estados.

Missão diplomática é, pois, o grupo de funcionários de um Estado (Estado acreditante) presente no território de outro Estado (Estado acreditado ou Estado acreditador) com o objetivo, designadamente, de representar o Estado acreditante perante o Estado acreditador (cfr. artigo 3.º da Convenção de Viena).

No caso em apreço, a missão diplomática é a Embaixada

3. Ainda em conformidade com a alínea e) do artigo 3.º daquela Convenção, as funções de uma missão diplomática consistem, nomeadamente, em: «Promover relações amistosas e desenvolver as relações económicas, culturais e científicas entre o Estado acreditante e o Estado acreditador.».

4. A Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas só erige benefícios fiscais inerentes a rendimentos auferidos quando estes sejam consentâneos com as funções da missão diplomática e só os erige quanto a pessoas singulares porque precisamente considera, pela natureza das coisas, a missão diplomática excluída de qualquer paralelismo com um estabelecimento empresarial, vocacionado para a realização de operações económicas.

5. A Convenção é clara ao estatuir, na alínea c), do artigo 31.º, que a imunidade de jurisdição não abrange: Uma ação referente a qualquer atividade profissional ou comercial exercida pelo agente diplomático no Estado acreditador fora das suas funções oficiais.

Estatuindo, no artigo 42.º: "O agente diplomático não exercerá no Estado acreditador nenhuma atividade profissional ou comercial em proveito próprio."

6. O Centro Cultural da Embaixada visa ser um ponto de disseminação da Cultura e um espaço privilegiado de internacionalização da oferta cultural do país e das suas comunidades emigradas.

7. Assim, relativamente às finalidades do Centro Cultural, estas inserem-se no âmbito da missão diplomática, nomeadamente no que diz respeito à alínea e) do artigo 3.º da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas (Promover relações amistosas e desenvolver as relações económicas, culturais e científicas entre o Estado acreditante e o Estado acreditador.)

8. No que diz respeito ao contrato de cedência de exploração da cafetaria celebrado pela Embaixada, mediante o qual a cessionária, como contrapartida das receitas advindas da gestão comercial, se obriga a pagar à Embaixada um valor mensal, esta atividade não se enquadra no espírito da Convenção de Viena.

9. O contrato de cedência de exploração visa, juntamente com a fruição do imóvel, ceder temporariamente, sob a forma onerosa, a exploração do estabelecimento comercial nele instalado no seu todo.

Os rendimentos provenientes do referido contrato não têm natureza de rendimentos prediais, pois que, no âmbito deste, a par da cedência do imóvel e equipamentos, prevê-se, simultaneamente e em conjunto, a cedência de exploração do estabelecimento comercial, mediante a prestação de uma multiplicidade de serviços associados, como a disponibilização de infraestruturas de telecomunicações, serviços de abastecimento de água, luz e segurança, pelo que, neste caso estamos perante uma atividade que vai para além da mera fruição do imóvel.

O objeto da cessão de exploração não é o imóvel em si, mas sim o estabelecimento comercial como um todo.

Destarte, a atividade cedida pela Embaixada é uma atividade de carácter comercial que não se enquadra no espírito da Convenção de Viena sobre as Relações Diplomáticas.

10. Para efeitos de IRC, em termos de incidência pessoal ou subjetiva, são sujeitos passivos deste imposto as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS (alínea c), do n.º 1, do artigo 2.º do Código do IRC). Sendo estas entidades tributadas pelos rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (alínea d) do n.º 1, do artigo 3.º do Código do IRC).

E, as importâncias provenientes da cedência temporária de exploração enquadram-se como rendimentos da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais), nos termos do disposto na alínea e) do n.º 2 do artigo 3º do Código do IRS.

11. É inequívoco que a Embaixada se trata de uma entidade que tem como propósitos e

princípios a Carta das Nações Unidas relativos à igualdade soberana dos Estados, à manutenção da paz e da segurança internacional e ao desenvolvimento das relações de amizade entre as nações e que representa, em território português, o Estado que representa.

Por conseguinte não exerce, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola.

12. Contudo, os rendimentos provenientes da cedência temporária de exploração da cafeteria do Centro Cultural são considerados rendimentos de natureza comercial.

Assim, nos termos do disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 4.º do Código do IRC, as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos, considerando-se como tal os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que não se encontrando nessas condições se encontram elencados nas diversas alíneas do n.º 3 do artigo 4.º. Pelo que importa também aferir se o Centro Cultural da embaixada é considerado um estabelecimento estável em Portugal.

13. O art.º 5.º do Código do IRC, bem como o art.º 5.º da Convenção Modelo da OCDE e da Convenção celebrada entre o país que a Embaixada representa e Portugal, definem estabelecimento estável como sendo uma "instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza "comercial, industrial ou agrícola."

A qualificação de uma instalação como "fixa" obtém-se, em regra, pela cumulação da presença física e a permanência da atividade.

Só assim não será se, a partir dessa instalação fixa, a entidade apenas desenvolver atividades preparatórias ou auxiliares, como tal definidas no n.º 8 do art.º 5.º do Código do IRC, no n.º 4 do art.º 5º do Modelo da Convenção Modelo da OCDE.

14. No que diz respeito ao Centro Cultural, constata-se que existe uma instalação fixa em território nacional, através da qual desenvolve parte da sua atividade em Portugal, e com caráter de permanência. Contudo, este espaço destina-se a divulgar a cultura do país que a Embaixada representa em Portugal.

Assim, não é desenvolvida, a título principal, qualquer atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Pelo que, é de afastar a possibilidade de o Centro Cultural ser considerado um estabelecimento estável em Portugal da Embaixada.

De facto, ainda que o rendimento proveniente da cedência de exploração da cafeteria tenha natureza de um rendimento comercial, o mesmo não resulta de uma atividade desenvolvida pelo Centro Cultural e, como tal, da embaixada, o que não desvirtua as respetivas finalidades desta.

15. Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC, a Embaixada apenas poderá ser tributada, em território português, relativamente aos rendimentos elencados nas diversas alíneas desta disposição legal, uma vez que, sendo uma entidade não residente, não possui neste território qualquer estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis.

E, os rendimentos provenientes da prestação de serviços, a título oneroso, relativos à cedência temporária de exploração da cafeteria do Centro Cultural não se encontram elencados na referida disposição legal.

16. Destarte, os rendimentos provenientes da cedência de exploração do bar, não são considerados obtidos em território português e, em consequência, não são tributados, em sede de IRC, em Portugal.