

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código Fiscal do Investimento
- Artigo/Verba: Art.22º - Âmbito de aplicação e definições
- Assunto: RFAI - Não elegibilidade de despesas com "projetos de desenvolvimento" como aplicação relevante (intangíveis) no âmbito do RFAI
- Processo: 24514, com despacho de 2024-01-18, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: No caso em apreço, estava em causa um pedido de informação vinculativa sobre a possibilidade de uma entidade beneficiar do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), relativamente a um projeto financiado pelo PT 2020, o projeto L.

Informou que:

No âmbito de um projecto de I&T, apoiado pelo Portugal 2020, foi aberta uma conta 442 - Projecto de Desenvolvimento, onde todos os activos têm vindo a ser lançados, por se tratar de um projecto de criação de conhecimento.

No final do projecto, o protótipo que está em desenvolvimento (que engloba os pequenos componentes tangíveis adquiridos), se ficar funcional, será movido para uma conta 43.

No caso em apreço, estão a ser considerados no âmbito de um projecto de desenvolvimento, pois podem ser reconhecidos como activo não corrente, nomeadamente por gerarem prováveis benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

Neste sentido, questiona se a despesa com projetos de desenvolvimento tem enquadramento no RFAI, pois irá, se funcional, aumentar a sua capacidade produtiva.

Referiu, ainda, que o projeto L é um projeto interno que visa a investigação e desenvolvimento de novas tecnologias, baseadas no laser (novos conhecimentos - ativo sem substância física), que necessitaram da construção de um protótipo à escala industrial para serem desenvolvidos e testados. O protótipo à escala industrial é utilizado para a criação de conhecimento, mas por si só não constitui nenhum conhecimento.

O ativo intangível (novo conhecimento/nova tecnologia) cumpre as condições para ser considerado um ativo, pois é identificável (1), controlado (2) e é capaz de gerar benefícios económicos futuros (3).

Esta nova tecnologia decorrente das atividades de I&D internas constitui um item separado do valor da requerente, sendo mensurado por um valor independente do valor global da atividade da empresa. A nova tecnologia será posteriormente replicada e comercializada através da venda a clientes nacionais e internacionais.

O conhecimento decorrente do projeto L é propriedade da requerente, que possui o direito legal sobre o mesmo, pelo que o acesso a terceiros se encontra restringido. A

requerente controla o ativo do qual pretende obter benefícios económicos futuros, pois tem capacidade de restringir o seu acesso de outros a esses benefícios, pois é detentora do conhecimento.

O critério de reconhecimento está assegurado, pois a requerente pretende vender a clientes a tecnologia resultante do processo de I&D.

O projeto L foi concluído com sucesso, pelo que a nova tecnologia se encontra disponível para ser comercializada.

É intenção da requerente proceder à comercialização da nova tecnologia.

As componentes/materiais estão a ser contabilizados na conta 442 - Projetos de Desenvolvimento. Caso a requerente não consiga atingir a sua pretensão de comercialização, isto é, a venda a clientes da tecnologia, o protótipo à escala industrial poderá ser utilizado na prestação de serviços a terceiros, pelo que se poderá equacionar a transferência do ativo da conta 442 para a conta 433- Equipamento Básico.

ANÁLISE:

O RFAI, encontra-se previsto nos artigos 22.º a 26.º do novo Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro e que, de acordo com o n.º 2 do artigo 1.º do CFI, constitui um regime de auxílio com finalidade regional, aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17, de junho de 2014, (Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC).

A Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, veio proceder à sua regulamentação, assegurando a aplicação integral das regras previstas no RGIC e, quando aplicável, das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR), as quais são especificamente aplicáveis aos auxílios com finalidade regional.

De referir que, de entre os vários requisitos que o RFAI estabelece, a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, determina que, para efeitos do disposto no artigo 22.º do CFI, os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do CFI apenas são aplicáveis relativamente a "investimentos iniciais", nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal:

- (i) Os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento;
- (ii) O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
- (iii) A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento; ou
- (iv) Uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

Pelo que, antes de mais, para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de "investimento inicial", salientando-se que não se considera aplicação relevante a aquisição isolada de ativos que não integrem tal conceito e, ainda, que não é elegível como aplicação relevante o investimento na aquisição de equipamentos de substituição.

desde que afetos à exploração da empresa:

a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;

ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;

v) Equipamentos sociais;

vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa.

b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

Dispõe, ainda, o n.º 5 do artigo 22.º do CFI que se considera investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e, bem assim, o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.

Importa referir que a requerente, quanto ao projeto L, veio clarificar, entre outros aspetos, que o ativo intangível (novo conhecimento/nova tecnologia) cumpre as condições para ser considerado um ativo, pois é identificável (1), controlado (2) e é capaz de gerar benefícios económicos futuros (3), detalhando em pormenor as razões pelas quais considera que o ativo satisfaz as condições de reconhecimento previstas na NCRF 6.

Salienta-se que, quanto à qualificação do projeto L como "ativo intangível", tratando-se de matéria que não é da competência da Autoridade Tributária e Aduaneira, é por ela aceite desde que se considerem observadas as normas contabilísticas aplicáveis.

Quanto à questão de saber se "a despesa com projetos de desenvolvimento tem enquadramento no RFAI", importa referir que, no que respeita a ativos intangíveis, a alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI apenas prevê a elegibilidade daqueles que sejam constituídos por despesas com "transferência de tecnologia", exemplificando, ainda, a mesma norma, que se poderá considerar para o efeito a aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

Ora, resulta da referida norma que apenas nas situações em que ocorra a transferência dessa tecnologia, da esfera do vendedor para a da requerente (aquisição por parte da requerente), se poderá considerar a elegibilidade desse ativo intangível, sendo que, por força do que dispõe o n.º 2 do artigo 22.º do CFI, a requerente terá de o afetar à exploração da sua empresa.

De salientar, adicionalmente, que a Portaria n.º 295/2015, de 21 de setembro, no que se refere à elegibilidade de ativos intangíveis, impõe algumas condições adicionais, em cumprimento das normas europeias (RGIC e OAR).

Com efeito, determina o n.º 3 do seu artigo 3.º que, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, independentemente da forma que assuma o investimento inicial, apenas se consideram aplicações relevantes os ativos (intangíveis) aí previstos que:

- a) Sejam exclusivamente utilizados no estabelecimento objeto dos benefícios fiscais;
- b) Sejam amortizáveis, nos termos das regras contabilísticas em vigor;
- c) Sejam adquiridos em condições de mercado a terceiros não relacionados com o adquirente; e
- d) Permaneçam associados ao investimento a favor do qual o auxílio é concedido durante pelo menos cinco anos, ou três anos no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003.

Pelo que, a aquisição de um ativo intangível, por parte da requerente, para poder relevar como investimento elegível no âmbito do RFAI, tem que i) constituir uma despesa com "transferência de tecnologia", e ii) cumprir, cumulativamente, as condições previstas no n.º 3 do artigo 3.º da Portaria n.º 295/2015, de 21 de setembro, salientando-se, com interesse para o caso em análise, a condição prevista na alínea c), que obriga a que o ativo intangível tenha que ser adquirido em condições de mercado a terceiros não relacionados com o adquirente e a condição prevista na alínea d), que obriga que o referido ativo intangível permaneça associado ao investimento a favor do qual o auxílio é concedido durante um determinado prazo, três ou cinco anos, consoante o caso.

Nestes termos, é de concluir que apenas a "aquisição", por parte da requerente, a uma entidade terceira não relacionada, de ativos intangíveis, constituídos por despesas com "transferência de tecnologia", são suscetíveis de constituir aplicações relevantes para efeitos do RFAI, desde que se encontrem cumpridos os demais requisitos que o regime estabelece.

Ora, no caso em apreço, a requerente refere que:

O projeto L é um projeto interno que visa a investigação e desenvolvimento de novas tecnologias, baseadas no laser;

A nova tecnologia será posteriormente replicada e comercializada através da venda a clientes nacionais e internacionais;

É intenção da requerente proceder à comercialização da nova tecnologia.

Pelo que, como a própria requerente menciona, trata-se de um projeto de desenvolvimento interno, com vista à sua comercialização e, embora a requerente o qualifique como ativo intangível, o mesmo não tem enquadramento na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º, porquanto a mesma apenas abrange a "aquisição", por parte da requerente, a uma entidade terceira não relacionada, de ativos intangíveis constituídos por despesas com transferência de tecnologia, para afetar à exploração da sua atividade/empresa, condições estas, imprescindíveis para que sejam suscetíveis de constituir aplicações relevantes no âmbito do RFAI.

Refira-se, a título adicional e porque a requerente refere que "Caso a())[requerente], não consiga atingir a sua pretensão de comercialização, isto é a venda a clientes da tecnologia, o protótipo à escala industrial poderá ser utilizado na prestação de serviços a terceiros", podendo entender-se que será afeto à exploração da própria empresa, que a alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º da Portaria n.º 295/2015, de 21 de setembro, obriga a que os ativos intangíveis tenham que ser adquiridos em condições de mercado a terceiros não relacionados com o adquirente.

Pelo que, ainda que assim fosse (afeto à exploração da própria empresa), estaria em causa um ativo intangível desenvolvido internamente e não adquirido a terceiros não relacionados, o que inviabiliza a sua elegibilidade no âmbito do RFAI.

Nestes termos é de concluir que:

a) Considerando que está em causa um projeto de desenvolvimento interno, com vista à sua comercialização, embora a requerente o qualifique como ativo intangível, o mesmo não tem enquadramento na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º, porquanto a referida norma apenas abrange a aquisição, por parte da requerente, a uma entidade terceira não relacionada, de ativos intangíveis constituídos por despesas com "transferência de tecnologia", para afetar à exploração da sua atividade/empresa, condições imprescindíveis para que sejam suscetíveis de constituir aplicações relevantes no âmbito do RFAI;

b) Adicionalmente, e porque a requerente refere que, caso não consiga a sua pretensão (venda a clientes da tecnologia), poderá a mesma ser utilizada na prestação de serviços a terceiros, (podendo entender-se que será afeto à exploração da própria empresa), salienta-se que a alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º da Portaria n.º 295/2015, de 21 de setembro, obriga a que os ativos intangíveis tenham que ser adquiridos em condições de mercado a terceiros não relacionados com o adquirente. Pelo que, ainda que assim fosse (afeto à exploração da própria empresa), estaria em causa um ativo intangível desenvolvido internamente e não adquirido a terceiros não relacionados, o que inviabiliza a sua elegibilidade no âmbito do RFAI.