

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.63º - Preços de transferência
- Assunto: ACE, abrangido pelo regime da transparência fiscal, deve possuir um Dossier de Preços de Transferência
- Processo: 25913, com despacho de 2024-06-08, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Um Agrupamento Complementar de Empresa (ACE), cujos participantes são a Sociedade A, com uma participação de 49,00%, e a Sociedade B, com uma participação de 51,00%, sendo esta última entidade a sua principal cliente, pretende esclarecer se, estando abrangido pelo regime da transparência fiscal, necessita de elaborar Dossier de Preços de Transferência.

O regime jurídico dos ACE encontra-se regulado na Lei n.º 4/73, de 04 de junho, e no DL n.º 430/73, de 25 de agosto.

O ACE é o contrato pelo qual duas ou mais pessoas singulares ou coletivas se agrupam, sem prejuízo da personalidade jurídica de cada uma, com vista a melhorar as condições de exercício ou de resultado das atividades económicas dos seus membros (Base I, n.º 1 da Lei n.º 4/73).

Os ACE são constituídos para o exercício de uma atividade adjuvante ou complementar das atividades realizadas pelos seus membros e não podem ter por fim principal a realização e partilha de lucros e constituir-se-ão com ou sem capital próprio (Base II, n.º 1 da Lei n.º 4/73; artigo 15.º do DL n.º 430/73).

Nos termos do artigo 20.º do DL n.º 430/73, são aplicáveis, subsidiariamente, aos ACE as disposições que regem as sociedades comerciais em nome coletivo (artigos 175.º a 196.º do Código das Sociedades Comerciais - CSC).

Os ACE com sede ou direção efetiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais, são, imperativamente (ope legis), abrangidos pelo regime da transparência fiscal, nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do CIRC.

O regime da transparência fiscal, no caso dos ACE, caracteriza-se pela imputação de lucros ou prejuízos fiscais aos seus participantes, não sendo o ACE tributado em IRC, salvo quanto às tributações autónomas (artigo 12.º CIRC).

O lucro tributável ou prejuízo fiscal é determinado de acordo com as regras gerais do IRC, pelo que, sem prejuízo de os ACE se encontrarem sujeitos a este regime, não perdem a qualidade de sujeitos passivos de IRC, nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC, ficando sujeitos ao cumprimento de todas as obrigações declarativas e contabilísticas.

Portanto, além de ser necessário que os ACE possuam contabilidade regulamentar organizada, em moldes semelhantes às sociedades comerciais, conforme o disposto no artigo 123.º do CIRC, devem cumprir com as demais obrigações declarativas que impendem sobre os sujeitos passivos de IRC, nomeadamente: apresentar Declaração

Modelo 22e a IES, elaborar dossier fiscal, nos termos do artigo 130.º do CIRC, efetuar retenções na fonte, entre outras obrigações.

Em matéria de documentação respeitante à matéria de preços de transferência, dispõe o n.º 6 do artigo 63.º do CIRC, na redação dada pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, que "[p]ara efeitos de justificar que os termos e condições das operações efetuadas entre entidades com relações especiais são estabelecidos com observância do princípio enunciado no n.º 1, os sujeitos passivos devem manter organizada, nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º, a documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência".

Esta documentação encontra-se regulamentada na Portaria n.º 268/2021, de 26 de novembro, ex vi artigo 63.º, n.º 15, al. e) do CIRC.

A Portaria n.º 268/2021 veio proceder à revisão da regulamentação dos preços de transferência, previsto no artigo 63.º do CIRC, e uma das novidades respeita às obrigações de documentação dos preços de transferência, no âmbito do qual se procede "quer a uma reestruturação da organização do processo de documentação, com a previsão expressa de uma dupla estrutura traduzida na preparação e manutenção de um Dossier Principal (Master File) e um Dossier Específico (Local File), na esteira das recomendações internacionais, quer a um aumento dos limites que dispensam a organização do processo de documentação, que passam a atender a uma dualidade de critérios, aferidos em função do montante anual de rendimentos e do montante das operações vinculadas do sujeito passivo. Assim, e não obstante a complexidade técnica das matérias relacionadas com os preços de transferência, houve a preocupação de, por um lado, conferir maior certeza na aplicação do seu regime e, por outro, na medida do possível e sem prejuízo de manter um elevado grau de colaboração entre os contribuintes e a administração fiscal, simplificar as obrigações acessórias que impendem sobre as empresas, em especial as de menor dimensão, tendo em vista a redução dos seus custos de contexto" (Preâmbulo).

Nestes termos, a Portaria n.º 268/2021 estabelece que o sujeito passivo deve dispor, nos termos do n.º 6 do artigo 63.º do CIRC, de informação e documentação respeitantes à política adotada na determinação dos preços de transferência e manter, de forma organizada, elementos aptos a provar: "a) A paridade de mercado nos termos e condições acordados, aceites e praticados nas operações efetuadas com entidades relacionadas;

b) A seleção e utilização do método mais apropriado de determinação dos preços de transferência, que proporcione uma maior aproximação aos termos e condições praticados por entidades independentes, e que assegure o mais elevado grau de comparabilidade das operações ou séries de operações efetuadas com outras, substancialmente idênticas, realizadas por entidades independentes em situação normal de mercado" (artigo 17.º, n.º 1 da Portaria n.º 268/2021), regendo-se este processo pelo disposto no artigo 130.º do CIRC (artigo 17.º, n.º 2 da Portaria n.º 268/2021).

Ficam apenas dispensados do cumprimento desta obrigação, nos termos do n.º 3 do artigo 17.º da Portaria n.º 268/2021, os sujeitos passivos que, no período a que respeita a obrigação, tenham atingido um montante total anual de rendimentos inferior a 10.000.000,00. Esta dispensa aplicar-se-á, também, ainda que ultrapassado este limite, a operações vinculadas cujo valor no período não tenha excedido, por contraparte, 100.000,00 e, na sua globalidade, 500.000,00, considerando o respetivo valor de mercado (artigo 17.º, n.º 5 da Portaria n.º 268/2021).

Note-se que estas dispensas não obstam à comprovação de que os termos e condições praticados nas operações vinculadas estão conformes ao princípio de plena concorrência, ou seja, a dispensa não afasta as regras do regime de preços de transferência.

Por fim, os sujeitos passivos podem dispor de um dossier simplificado de documentação respeitante à política adotada na determinação dos preços de transferência, desde que cumpram os requisitos do artigo 19.º da Portaria n.º 268/2021, ou seja, "desde que sejam qualificados como pequena ou média empresa, nos termos estabelecidos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, e não se enquadrem no n.º 3 do artigo 130.º do mesmo Código, quando não abrangidos pelas dispensas previstas no artigo 17.º".

Nestes termos, a documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência integra o processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º do CIRC.

E o artigo 130.º do CIRC apenas prevê, no seu n.º 1, uma exceção da sua organização respeitante a entidades que são isentas de IRC, nos termos do artigo 9.º do CIRC, pelo que, no que respeita aos restantes sujeitos passivos, "são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º, com os elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças".

Não se encontram, portanto, excecionadas desta obrigação as entidades sujeitas ao regime da transparência fiscal.

Para além da documentação exigida, dispõe o n.º 7 do artigo 63.º do CIRC que o sujeito passivo deve indicar, na declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere o artigo 121.º, "a existência ou inexistência, no período de tributação a que aquela respeita, de operações com entidades com as quais está em situação de relações especiais, devendo ainda, no caso de declarar a sua existência, designadamente: a) Identificar as entidades em causa; b) Identificar e declarar o montante e a tipologia das operações realizadas com cada uma; c) Identificar as metodologias de determinação dos preços de transferência utilizadas e as alterações ocorridas às metodologias adotadas; d) Indicar o valor das correções efetuadas na determinação do lucro tributável pela não observância do princípio da plena concorrência na fixação dos termos e condições das operações; e) Declarar se organizou, ao tempo em que as operações tiveram lugar, e mantém, a documentação relativa aos preços de transferência praticados".

Pelo exposto, conclui-se que um ACE, ainda que abrangido pelo regime da transparência fiscal, por força do n.º 2 do artigo 6.º do CIRC, não perde a qualidade de sujeito passivo de IRC, nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC, ficando sujeito ao cumprimento de todas as obrigações declarativas e contabilísticas inerentes a esta qualidade, designadamente, à obrigação de organizar o dossier respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, nos termos e para efeitos do n.º 6 do artigo 63.º do CIRC e da Portaria n.º 268/2021, o qual integrará o processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º do CIRC.