

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.14º - Outras isenções
- Assunto: Pagamentos a empresa do mesmo grupo, com sede na Holanda, ao abrigo de um contrato de cedência de licença e acesso à rede - Retenção na fonte
- Processo: 26322, com despacho de 2024-11-12, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Uma entidade, com sede em território português (Entidade A), efetua pagamentos de royalties a uma empresa do mesmo grupo que se encontra sediada na Holanda (Entidade B).

Pretende-se saber qual o enquadramento fiscal dos pagamentos que a Entidade A efetua à Entidade B, ao abrigo de um contrato de cedência de licença e acesso à rede, ou seja, se esses pagamentos estão ou não dispensados de retenção na fonte e, caso estejam, saber se é possível solicitar o reembolso das retenções efetuadas nos últimos dois anos, mediante a apresentação do Mod.23-RFI.

Face à lei interna, aplica-se o disposto no artigo 4.º do Código do IRC (CIRC), segundo o qual 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 obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável (EE) aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, se encontrem elencados nas diversas alíneas do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um EE nele situado.

No caso apresentado, o elo de ligação entre o território português e os serviços prestados é dado pela entidade pagadora que aqui tem a sua sede, embora a legitimação do direito à tributação pelo Estado Português dependa, ainda, de os rendimentos obtidos pelo beneficiário se subsumirem a uma das situações elencadas na alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC. Nas situações elencadas estão incluídos os rendimentos «1) provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;».

Considerando que estão em causa royalties, ficam os respetivos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, conforme alínea a) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, nos termos da qual se estabelece que são objeto de retenção na fonte os rendimentos obtidos em território português provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico. E, de acordo com o n.º 2 do artigo 94.º do CIRC, para efeitos do disposto no n.º 1, consideram-se obtidos em território português os rendimentos mencionados no n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, excetuados os referidos no n.º 4 do mesmo artigo.

Assim, face à legislação interna, o rendimento auferido por uma entidade não-residente, decorrente de royalties, encontra-se sujeito, à partida, a tributação em Portugal, por via da retenção na fonte, a título definitivo, à taxa de 25%, nos termos dos n.ºs 3 e 5 do

referido artigo 94.º do CIRC.

Porém, nos termos do n.º 12 do artigo 14.º do CIRC, prevê-se a isenção de IRC relativo a juros e royalties, isentando-se os mesmos de retenção na fonte, quando o beneficiário efetivo seja uma sociedade de outro Estado membro da União Europeia ou um estabelecimento estável situado noutro Estado membro de uma sociedade de um Estado membro, devidos ou pagos por sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas residentes em território português ou por um estabelecimento estável aí situado de uma sociedade de outro Estado membro, desde que verificados os termos, requisitos e condições estabelecidos na Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho de 2003.

E, nos termos do n.º 13 da mesma norma, a isenção prevista no número anterior depende da verificação dos requisitos e condições seguintes:

«a) As sociedades beneficiárias dos juros ou royalties:

i) Estejam sujeitas a um dos impostos sobre os lucros enumerados na subalínea iii) da alínea a) do art.º 3.º da Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho de 2003, sem beneficiar de qualquer isenção;

ii) Assumam uma das formas jurídicas enunciadas na lista do anexo à Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho de 2003;

iii) Sejam consideradas residentes de um Estado membro da União Europeia e que, ao abrigo das convenções destinadas a evitar a dupla tributação, não sejam consideradas, para efeitos fiscais, como residentes fora da União Europeia;

b) A entidade residente em território português ou a sociedade de outro Estado membro com estabelecimento estável aí situado seja uma sociedade associada à sociedade que é o beneficiário efetivo ou cujo estabelecimento estável é considerado como beneficiário efetivo dos juros ou royalties, o que se verifica quando uma sociedade:

i) Detém uma participação direta de, pelo menos, 25 % no capital de outra sociedade; ou

ii) A outra sociedade detém uma participação direta de, pelo menos, 25 % no seu capital; ou

iii) Quando uma terceira sociedade detém uma participação direta de, pelo menos, 25 % tanto no seu capital como no capital da outra sociedade e, em qualquer dos casos, a participação seja detida, de modo ininterrupto, durante um período mínimo de dois anos;

c) Quando o pagamento seja efetuado por um estabelecimento estável, os juros ou os royalties constituam encargos relativos à atividade exercida por seu intermédio e sejam dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável que lhe for imputável;

d) A sociedade a quem são efetuados os pagamentos dos juros ou royalties seja o beneficiário efetivo desses rendimentos, considerando-se verificado esse requisito quando afixa os rendimentos por conta própria e não na qualidade de intermediária, seja como representante, gestor fiduciário ou signatário autorizado de terceiros e no caso de um estabelecimento estável ser considerado o beneficiário efetivo, o crédito, o direito ou a utilização de informações de que resultam os rendimentos estejam efetivamente relacionados com a atividade desenvolvida por seu intermédio e constituam rendimento tributável para efeitos da determinação do lucro que lhe for imputável no Estado membro em que esteja situado.»

Por seu lado, nos termos do n.º 2 do artigo 98.º do CIRC, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova, perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis:

"a) Da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do

membro do Governo responsável pela área das finanças, acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado;

b) Da verificação das condições e do cumprimento dos requisitos estabelecidos no n.º 13 do artigo 14.º, através de formulário de modelo a aprovar pelo Ministro das Finanças que contenha os seguintes elementos:

1) Residência fiscal da sociedade beneficiária dos rendimentos e, quando for o caso, da existência do estabelecimento estável, certificada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que a sociedade beneficiária é residente ou em que se situa o estabelecimento estável;

2) Cumprimento pela entidade beneficiária dos requisitos referidos nas subalíneas i) e ii) da alínea a) do n.º 13 do artigo 14.º;

3) Qualidade de beneficiário efetivo, nos termos da alínea d) do n.º 13 do artigo 14.º, a fornecer pela sociedade beneficiária dos juros ou royalties;

4) Quando um estabelecimento estável for considerado como beneficiário dos juros ou royalties, além dos elementos referidos na subalínea anterior, deve ainda fazer prova de que a sociedade a que pertence preenche os requisitos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 13 do artigo 14.º;

5) Verificação da percentagem de participação e do período de detenção da participação, nos termos referidos na alínea b) do n.º 13 do artigo 14.º;

6) Justificação dos pagamentos de juros ou royalties."

Quando estejam reunidas as condições da citada Diretiva, deve ser preenchido o MOD. 01-DJR, que se destina a solicitar «a redução ou dispensa de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), relativamente a pagamentos de juros e/ou royalties efetuados entre sociedades associadas de diferentes Estados membros da União Europeia (UE) e da Confederação Suíça, ao abrigo dos n.ºs. 12 e 16 do artigo 14.º e dos artigos 96.º e 98.º do Código do IRC, da Diretiva 2003/49/CE e do Acordo CE/Confederação Suíça».

Mas, quando estão reunidas as condições da Diretiva e não tenha sido solicitada a dispensa de retenção na fonte nos termos atrás referidos, pode ser preenchido, pelo beneficiário efetivo, o MOD. 02-DJR, que se destina a solicitar «o reembolso parcial ou total de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) retido na fonte, relativamente a pagamentos de juros e/ou royalties efetuados entre sociedades associadas de diferentes Estados membros da União Europeia (UE) e da Confederação Suíça, ao abrigo dos n.ºs. 12 e 16 do artigo 14.º e dos artigos 96.º e 98.º do Código do IRC, da Diretiva 2003/49/CE e do Acordo CE/Confederação Suíça».

Não obstante, há que salientar que, nos termos do n.º 15 do artigo 14.º do CIRC, a isenção prevista no n.º 12 não é aplicável: «b) Em caso de existência de relações especiais, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 63.º, entre o pagador ou o devedor e o beneficiário efetivo dos juros ou royalties, ou entre ambos e um terceiro, ao excesso sobre o montante dos juros ou royalties que, na ausência de tais relações, teria sido acordado entre o pagador e o beneficiário efetivo».

Ora, na situação em análise, a Entidade B participa indiretamente no capital da Entidade A, através de uma outra entidade do Grupo (Entidade C), a qual é detida pela Entidade B, em 100%, desde 2001-06-27 e é residente na Holanda e encontra-se sujeita a imposto.

Uma vez que as entidades intervenientes pertencem ao mesmo grupo, aplica-se o disposto no artigo 63.º do CIRC.

Existindo relações especiais entre as entidades intervenientes na operação, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, ao eventual excesso sobre o montante de royalties que, na ausência de tais relações, teria sido acordado entre o pagador e o beneficiário efetivo, não lhe é aplicável a isenção de IRC, prevista no n.º 12 do artigo 14.º do CIRC, ficando o mesmo sujeito a retenção na fonte, à taxa de 25%, nos termos previstos no n.º 4 do artigo 87º do CIRC.

Existindo Convenção entre a República Portuguesa e o Reino dos Países Baixos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Capital (CDT Portugal-Holanda), assinada no Porto em 20 de setembro de 1999, poderá existir, à partida, dispensa total ou parcial de retenção na fonte (no caso seria parcial), caso a empresa holandesa faça prova, perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte (a empresa portuguesa), até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis, através da apresentação do formulário Modelo 21-RFI, acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência, para efeitos fiscais, no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.

De qualquer modo, como estamos na presença de relações especiais, há, também, que atender ao disposto no n.º 7 do artigo 12.º da CDT, nos termos do qual se considera: «7 Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo das royalties ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das royalties, tendo em conta o uso, direito ou informação pela qual são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo, na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção».

Isto significa que, ao eventual excesso, aplica-se a taxa interna de 25%, prevista no n.º 4 do artigo 87.º do CIRC.

Por outro lado, caso tenha sido retido indevidamente imposto em Portugal, ou por falta de apresentação atempada do Modelo 21-RFI, ou por erro de cálculo no valor retido, a entidade beneficiária dos rendimentos pode, nos termos do n.º 7 do artigo 98.º do CIRC, solicitar o reembolso total ou parcial desse imposto, no prazo de três anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, nos termos do aditado em XII, do Protocolo à CDT Portugal-Holanda, através do Modelo 23-RFI (PEDIDO DE REEMBOLSO DO IMPOSTO PORTUGUÊS SOBRE ROYALTIES).

Conforme instruções, este formulário, destina-se a solicitar o reembolso do imposto português sobre royalties, dividendos que não sejam de ações e juros que não sejam de valores mobiliários representativos de dívida, quando o beneficiário efetivo seja residente em país com o qual Portugal tenha celebrado Convenção para Evitar a Dupla Tributação. Deve ser preenchido, pelo beneficiário efetivo dos rendimentos, ou pelo seu representante legal em Portugal, devendo ser enviado à Direção de Serviços de Relações Internacionais, para a morada nele indicada, acompanhado de prova da residência nos termos da respetiva CDT.

Um outro aspeto a ter em conta é que, quando são efetuadas operações 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. As operações abrangem 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 intragrupo, bem como operações financeiras e operações de reestruturação ou de reorganização empresariais, que envolvam alterações da estrutura 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

As regras gerais sobre o princípio de plena concorrência, encontram-se estabelecidas na Portaria n.º 268/2021, de 26 de novembro, que procede à revisão da regulamentação dos preços de transferência nas operações efetuadas entre um sujeito passivo do IRS ou do IRC e qualquer outra entidade, ao abrigo do artigo 63.º do CIRC.

De acordo com o disposto no seu artigo 1.º, nas operações efetuadas entre um sujeito passivo do IRC ou do IRS e qualquer outra entidade, sujeita ou não a estes impostos, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

A aplicação deste princípio deve, como regra, basear-se numa análise individualizada das operações, exceto naquelas situações, nomeadamente as enumeradas nas alíneas seguintes, em que a análise pode ser efetuada numa base agregada ou por séries de operações, desde que se trate de operações tão intimamente interligadas ou continuadas que a sua desagregação conduziria à perda de funcionalidade ou valor, ou quando se revele impraticável a determinação do preço para cada operação, quer pelos elevados custos associados quer pela inexistência ou insuficiência de informação sobre operações comparáveis: a) Fornecimento continuado de bens ou serviços; b) Cedência do direito de exploração de elementos intangíveis acompanhada de outras prestações; c) Fixação dos preços de bens que apresentem complementaridade funcional ou identidade tipológica, como sejam os inseridos numa linha de produtos.

Para efeitos desta portaria, salvo quando de disposição expressa ou do contexto resulte um sentido contrário, considera-se que: a) O termo «operações» abrange, designadamente: «1) 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 intragrupo;».

Sempre que os termos e condições de uma operação vinculada em que intervenha um sujeito passivo do IRC e uma entidade não residente em território português difiram dos que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, deve aquele efetuar, na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 120.º do CIRC, uma correção positiva correspondente aos efeitos fiscais imputáveis àquele desvio, por forma que o lucro tributável determinado não seja diferente do que se apuraria na ausência de relações especiais.