



17 de janeiro de 2014

A reforma do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (Reforma do IRC) constitui um dos objetivos fiscais mais relevantes que o atual Governo se propôs cumprir.

A Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, ontem publicada, vem concretizar este objetivo, compreendendo várias medidas que pretendem promover a retoma da competitividade e atratividade fiscal de Portugal, a captação de investimento para o nosso país e o seu reposicionamento no contexto europeu.

A este respeito, merecem especial destaque a redução progressiva da taxa de IRC, o alargamento do prazo de reporte dos prejuízos fiscais, a redução do limite da dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos, a introdução de um crédito de imposto por dupla tributação económica internacional e a revisão e simplificação de algumas obrigações acessórias.

Deve salientar-se ainda a aposta efetuada na política fiscal internacional, concretizada na criação de um regime de *participation exemption* tendencialmente universal, em substituição do anterior conceito de *holding* para efeitos fiscais. Apesar de se ter suavizado o requisito relativo à percentagem de detenção do capital social ou dos direitos de voto, de 10% para 5%, o novo regime fica aquém do originalmente proposto pela Comissão de Reforma do IRC, porquanto se optou pela extensão do prazo mínimo de detenção das participações, de 12 para 24 meses.

Pese embora possa estar subjacente a esta opção a intenção e a necessidade de assegurar que o investimento estrangeiro em Portugal seja efetuado numa perspetiva de médio ou longo prazo, este requisito mais exigente relativo ao período de detenção mínimo de 24 meses poderá constituir um elemento dissuasor do investimento em sociedades portuguesas, face a outros regimes já existentes na União Europeia, que requerem apenas uma detenção por um período mínimo de 12 meses ou prescindem mesmo deste requisito. A esta desvantagem acresce a necessidade de aguardar pela verificação do período mínimo, ainda que exista uma vontade expressa da sociedade investidora de manter a referida participação pelo período de 24 meses. Neste âmbito, teria sido preferível, em nossa opinião, manter a percentagem de detenção mínima em 10% e o período de detenção em 12 meses, ou criar um regime alternativo que permitisse as duas soluções, consoante a opção dos investidores.

### Índice

Competitividade e promoção do investimento .....	2
Simplificação, estabilidade e previsibilidade .....	4
Política Fiscal Internacional ....	6
Medidas de alcance diverso ...	7

## Competitividade e promoção do investimento

### Redução progressiva da taxa do IRC

A taxa do IRC é reduzida de 25% para 23%.

Adicionalmente, a Reforma do IRC contempla uma “declaração de intenções” com vista à redução desta mesma taxa para 21% em 2015, e para um valor entre 17% e 19% em 2016, após análise de uma comissão de monitorização nomeada para o efeito e condicionada (i) pelos resultados alcançados pela reforma e, bem assim, (ii) por uma ponderação da reformulação dos regimes do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”).

Estabelece-se ainda uma taxa especial de 17% para os primeiros € 15.000 de matéria coletável para o caso das pequenas e médias empresas que exerçam uma atividade comercial, industrial ou agrícola.

Relativamente à derrama estadual, acrescentou-se um novo escalão: quando o lucro tributável for superior a € 35.000.000, a taxa aplicável será de 7%.

Ao contrário do que se encontrava originalmente previsto na Proposta da Comissão de Reforma do IRC, e em resultado da discussão parlamentar, abandonou-se a intenção de eliminar as derramas municipal e estadual em 2018.

### Regime de reporte e transmissibilidade de prejuízos fiscais

O prazo de reporte de prejuízos fiscais é alargado de 5 para 12 períodos de tributação. Refere-se expressamente que o novo prazo de reporte se aplica apenas aos prejuízos fiscais apurados nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014.

Contudo, e em sentido inverso, agravou-se a limitação à dedução dos prejuízos fiscais, que não poderá exceder 70% do lucro tributável apurado no período de tributação em que se pretenda efetuar a mencionada dedução (o limite anterior era de 75%). Esta limitação aplica-se à dedução aos lucros tributáveis dos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014.

Por outro lado, a Reforma do IRC eliminou algumas causas subjetivas que anteriormente inviabilizavam o reporte dos prejuízos.

Com efeito, a modificação do objeto social, bem como a alteração substancial da natureza atividade, deixaram de ser causas impeditivas da dedução dos prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação anteriores às mencionadas alterações.

Sublinhe-se que a alteração de pelo menos 50% da titularidade do capital social ou da maioria dos direitos de voto continua a implicar a perda do reporte dos prejuízos fiscais anteriormente apurados, excetuando-se agora algumas situações, nomeadamente sempre que:

- > A detenção passe de direta para indireta ou de indireta para direta;
- > Se aplique à operação o regime da neutralidade fiscal;
- > Ocorra sucessão por morte;
- > O adquirente detenha direta ou indiretamente, 20% do capital social ou maioria dos direitos de voto da sociedade desde o início do período de tributação a que respeitam os prejuízos;
- > O adquirente seja trabalhador ou membro dos órgãos sociais da sociedade, pelo menos desde o início do período de tributação a que respeitam os prejuízos.

Optou-se também por harmonizar o prazo para efetuar correções aos prejuízos fiscais declarados pelo sujeito passivo (anteriormente 5 anos) com o prazo geral de caducidade do direito à liquidação de 4 anos.

Adicionalmente, notamos que, no contexto de operações realizadas ao abrigo do regime especial de neutralidade fiscal, a transmissibilidade dos prejuízos fiscais deixa de estar dependente de autorização concedida pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, limitando-se a dedução dos prejuízos fiscais das entidades fundidas ou contribuidoras ao valor correspondente à proporção entre o valor do respetivo património líquido e o património líquido de todas as entidades envolvidas nas operações.

### “Amortização e depreciação” fiscal dos ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis

De acordo com este regime, o custo de aquisição de ativos intangíveis sem período de vida definido é aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial. São considerados para estes efeitos os seguintes ativos intangíveis:

- > Elementos de propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada;
- > O *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais.

Este regime não é aplicável:

- > Aos ativos intangíveis adquiridos no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, quando seja aplicado o regime especial de neutralidade fiscal;
- > Ao *goodwill* respeitante a participações sociais;
- > Aos ativos intangíveis adquiridos a entidades residentes em paraíso fiscal.

Contudo, esta medida apenas é aplicável a ativos intangíveis adquiridos a partir de 1 de janeiro de 2014.

Por outro lado, também:

- (i) o custo de aquisição, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias das propriedades de investimento e
- (ii) o custo de aquisição dos ativos biológicos não consumíveis

que sejam subsequentemente mensurados ao justo valor são aceites como gastos para efeitos fiscais, em partes iguais, durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite caso esse ativo permanecesse reconhecido ao custo de aquisição.

Considerando o potencial de crescimento económico para as empresas que são titulares de ativos desta natureza, entendemos que se trata de uma alteração muito vantajosa e que poderá elevar consideravelmente o nível de competitividade de Portugal.

### Criação de um regime de *Patent Box*

Os rendimentos provenientes da cessão ou utilização temporária de determinados direitos de propriedade industrial sujeitos a registo (patentes e desenhos ou modelos industriais) concorrem para a determinação do lucro tributável em metade do seu montante bruto, desde que cumpridos certos requisitos.

Este regime, comumente designado *Patent Box*, só é aplicável aos rendimentos resultantes de patentes e

desenhos industriais registados em ou após 1 de janeiro de 2014.

Adicionalmente, no caso de os rendimentos desta natureza serem obtidos fora do território português, prevê-se também que estes apenas serão considerados em metade do seu valor bruto para efeitos do cálculo da fração do IRC ao abrigo das regras de eliminação da dupla tributação jurídica internacional.

### **Agravamento da limitação à dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos**

A Reforma do IRC contempla uma medida penalizadora para as empresas com elevados níveis de endividamento. Com efeito, o anterior limite absoluto de dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos de € 3.000.000 é reduzido para € 1.000.000. A este respeito, refira-se que se mantém o limite alternativo de 30% do EBITDA.

Neste âmbito, prevê-se um conceito específico de EBITDA para efeitos fiscais, o qual parte do EBITDA contabilístico, corrigido dos seguintes ganhos e perdas que deverão ser desconsiderados:

- > Ganhos e perdas resultantes de alterações do justo valor que não concorram para a determinação do lucro tributável;
- > Imparidades de reversões de investimentos não depreciáveis ou amortizáveis;
- > Ganhos e perdas resultantes da aplicação do método da equivalência patrimonial ou, no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional;
- > Rendimentos e ganhos ou custos e perdas relativos às partes de capital às quais seja aplicável o regime de *participation exemption*;
- > A contribuição extraordinária sobre o setor energético.

No âmbito do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), a sociedade dominante pode agora optar pela aplicação do presente regime, para efeitos da determinação do lucro tributável do grupo, na condição de manter este regime por período não inferior a 3 anos.

Neste contexto, os montantes dos limites absoluto (€ 1.000.000) ou proporcional (30% do EBITDA) mantêm-se, independentemente do número de sociedades que integram o grupo.

Adicionalmente, consagram-se regras específicas de reporte do excesso ou folga dos gastos de financiamento líquidos, nos termos das quais o excesso ou folga de gastos de financiamento líquidos apurados por sociedades do grupo em períodos de tributação anteriores ao da aplicação do RETGS apenas poderão ser considerados na esfera individual da sociedade que apurou o excesso ou folga.

### **Regime simplificado**

Reintroduziu-se um regime simplificado opcional, aplicável aos sujeitos passivos que, cumulativamente:

- > Não tenham, no período de tributação anterior, rendimentos superiores a € 200.000 e o total do seu balanço não exceda os € 500.000 (entendemos que a referência ao total do balanço deverá ser entendida como referente ao total do ativo);
- > Não estejam isentos de tributação, nem sujeitos a um regime especial;
- > Não estejam obrigados à certificação legal de contas;
- > Não sejam detidos, direta ou indiretamente, em percentagem superior a 20%, por sujeitos passivos que não cumpram os requisitos acima referidos;

- > Não hajam renunciado à sua aplicação nos três anos imediatamente anteriores à data em que se inicia a aplicação do regime; e
- > Adotem o regime de normalização contabilística, aplicável a microentidades, conforme o disposto nos termos do Decreto-lei n.º 36.º-A/2011, de 9 de março.

A opção pelo presente regime deverá ser formalizada, pelo sujeito passivo, na declaração de início ou de alteração de atividade.

Este regime cessa quando deixem de se verificar os requisitos exigidos, quando o sujeito passivo renuncie à sua aplicação ou quando não estejam cumpridas as exigências de emissão e comunicação de faturas, nos termos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

De acordo com este regime, a matéria coletável será determinada por aplicação de diferentes coeficientes consoante a natureza dos rendimentos:

- > 4% das vendas de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e afins, restauração e bebidas, com opção de redução em 50% e 25%, respetivamente, no primeiro e segundo períodos posteriores ao início de atividade;
- > 75% dos rendimentos de atividades profissionais;
- > 10% dos restantes rendimentos de prestações de serviços e subsídios destinados à exploração;
- > 30% dos subsídios que não sejam destinados à exploração;
- > 95% dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessação ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou ainda a prestação de informações relativas a experiência no âmbito industrial, comercial ou científico;
- > 100% do valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Os montantes correspondentes aos impostos especiais sobre o consumo e ao imposto sobre veículos não são considerados para efeitos da determinação da matéria coletável nos setores de revenda de combustíveis, tabacos, veículos sujeitos a imposto sobre veículos e ainda álcool e bebidas alcoólicas.

A matéria coletável apurada por este método não poderá ser inferior a € 4.074, encontrando-se os respetivos sujeitos passivos dispensados de efetuar o pagamento especial por conta.

O presente regime consagra também a simplificação de várias das obrigações acessórias inerentes à atividade destes sujeitos passivos.

Os sujeitos passivos que optem pela aplicação do regime simplificado poderão ainda deduzir à coleta o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional e, bem assim, as retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

Por último, refira-se que certas despesas normalmente sujeitas a tributação autónoma (como por exemplo as despesas de representação e as ajudas de custos) ficam excluídas da mesma por efeito da aplicação deste regime. Contudo, a tributação autónoma incidente sobre encargos com veículos automóveis mantém a sua aplicabilidade.

### **Revisão do regime de preços de transferência**

São introduzidas as seguintes modificações ao conceito de partes relacionadas para efeitos da aplicação do regime de preços de transferência:

- > A percentagem relevante de participação no capital social ou dos direitos de voto sobe para 20% (anteriormente, 10%)
- > Esclarece-se que também se consideram entidades relacionadas aquelas que se encontrem em relação de

domínio nos termos do Código das Sociedades Comerciais;

- > As situações de dependência no exercício da respetiva atividade circunscrevem-se agora às situações em que o relacionamento jurídico entre as entidades possibilita, pelos seus termos e condições, que uma condicione as decisões de gestão da outra em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional.

Adicionalmente, estende-se o âmbito de aplicação do regime de preços de transferência às relações entre:

- > Uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis situados fora deste território;
- > Uma entidade residente e os seus estabelecimentos estáveis situados em território português, ou entre estes.

De uma forma geral, estas alterações contribuem para flexibilizar o regime de preços de transferência, com particular destaque para o aumento da percentagem do capital social ou dos direitos de voto, uma vez que a anterior percentagem de detenção mínima, excessivamente reduzida, tornava muito amplo o leque de entidades sujeitas a este regime.

## Transparência fiscal

A Reforma do IRC vem alargar substancialmente o conceito de sociedades de profissionais, para efeitos de aplicação do regime de transparência fiscal.

Passam a ser consideradas como sociedades de profissionais as entidades que cumpram qualquer um dos seguintes requisitos:

- > A sociedade tenha sido constituída para o exercício de uma atividade profissional integrada na lista de atividades referidas no artigo 151.º do Código do IRS, quando todos os sócios sejam profissionais de uma das atividades previstas;
- > A sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75% do exercício conjunto ou isolado de uma atividade profissional integrada na lista referida no artigo 151.º do Código do IRS, desde que, em qualquer dia do período de tributação, preencham cumulativamente os seguintes requisitos:
  - (i) o número de sócios não seja superior a cinco;
  - (ii) nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público; e
  - (iii) pelo menos 75% do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

## Regime das entidades que não exercem a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola

Revê-se o regime relativo a estas entidades, já que o regime anterior optava por tributá-las com base no seu rendimento global desconsiderando por completo os custos associados às suas atividades principais.

Assim, estabelece-se que, para efeitos da determinação do lucro tributável, é permitida a dedução dos gastos em que estas incorram para a realização dos fins de natureza social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.

Porém, consagra-se uma exceção, com caráter anti abuso, que faz depender a dedutibilidade dos mencionados gastos da inexistência de interesse direto ou indireto dos membros

de órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa.

## Remuneração convencional do capital social

A Reforma prevê ainda uma disposição inovadora, nos termos da qual o montante das entradas realizadas pelos sócios, através de entregas em dinheiro, quando sejam efetuadas no âmbito da constituição da sociedade ou do aumento do capital, beneficia da dedução de uma importância correspondente à remuneração convencional do capital social, mediante a aplicação de uma taxa de 5%, desde que estejam verificadas as seguintes condições:

- (i) A sociedade beneficiária seja qualificada como micro, pequena ou média empresa;
- (ii) Os sócios que participam na constituição da sociedade ou no aumento do seu capital social sejam exclusivamente pessoas singulares, sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco.

## Simplificação, estabilidade e previsibilidade

### Clarificação do conceito de gastos dedutíveis

Clarifica-se o conceito de gastos dedutíveis, com o intuito de harmonizá-lo com as correntes jurisprudenciais e doutrinárias dominantes e com a contabilidade.

Embora o mesmo objetivo justifique uma outra nova regra que vem enumerar quais são os elementos que devem constar dos documentos de suporte aos gastos para efeitos da sua dedutibilidade em sede de IRC, a verdade é que esta norma poderá, pelo contrário, dificultar e aumentar a litigiosidade, na medida em que, muitas vezes, não será possível exigir a fornecedores não residentes a emissão de documentos com as características agora previstas.

Adicionalmente, veda-se a dedutibilidade fiscal dos custos associados à violação de normas de autorregulação da atividade empresarial.

Optou-se ainda por esclarecer que os gastos associados à tributação autónoma não são dedutíveis em sede de IRC, procurando assim pôr termo à controvérsia gerada sobre esta matéria.

### Regime das mais-valias e menos-valias

São introduzidas várias clarificações ao regime das mais-valias.

Clarifica-se que são consideradas transmissões onerosas as seguintes situações:

- > A transferência de elementos patrimoniais no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, realizadas pelas sociedades fundidas, cindidas ou contribuidoras;
- > A extinção ou entrega pelos sócios das partes representativas do capital social das sociedades fundidas, cindidas ou adquiridas no âmbito de operações de fusão, cisão ou permuta de partes sociais;
- > A anulação das partes de capital detidas pela sociedade beneficiária nas sociedades fundidas ou cindidas em consequência de operações de fusão ou cisão;

- > A remição e amortização de participações sociais com redução de capital;
- > A anulação das partes de capital por redução de capital social destinada à cobertura de prejuízos de uma sociedade quando o respetivo sócio, em consequência da anulação, deixe de nela deter qualquer participação.

No contexto de operações de reorganização sem neutralidade fiscal, torna-se expresso que na transmissão onerosa de partes de capital da mesma natureza, sempre que estas confirmem idênticos direitos, deverá ser considerado que as partes de capital transmitidas são as adquiridas há mais tempo (FIFO).

Para efeitos de apuramento do valor de aquisição das partes de capital, devem ser tidas em conta, positiva ou negativamente, consoante os casos, as entregas dos sócios para cobertura de prejuízos e o montante entregue aos sócios por redução do capital social até ao montante do valor de aquisição.

Por último, é atribuído ao sujeito passivo o benefício de optar pela aplicação do custo médio ponderado na determinação do custo de aquisição de partes de capital da mesma natureza e que confirmem idênticos direitos, sempre que se verifiquem as seguintes condições:

- > Não seja aplicável correção monetária;
- > A opção seja aplicada a todas as partes de capital que pertençam à mesma carteira e seja mantida por um período mínimo de três anos.

Adicionalmente, e no que se refere ao regime do reinvestimento, permite-se agora que o mesmo seja efetuado em ativos intangíveis, desde que estes não sejam adquiridos ou alienados a entidades com as quais existam relações especiais nos termos do regime dos preços de transferência.

Por último, gostaríamos de salientar que, de acordo com a Reforma, sempre que não seja aplicável o regime de *participation exemption*, a diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais realizadas e outras perdas relativas a partes de capital concorre na sua totalidade para o apuramento do lucro tributável do sujeito passivo, exceto no caso de as perdas se referirem a partes de capital de sociedade residente em paraíso fiscal.

## Regime especial de neutralidade fiscal

Dissipando as dúvidas que sobre esta matéria subsistiam, a Reforma do IRC prevê expressamente o enquadramento no regime especial de neutralidade das seguintes operações de reorganização societária, realizadas a partir de 1 de janeiro de 2014:

- > *Sister mergers*, fusão sem atribuição de partes de capital ao sócio/acionista da sociedade fundida, quando a totalidade das partes representativas do capital social das sociedades envolvidas seja detida pelo mesmo sócio;
- > *Reverse mergers*, quando a totalidade das partes representativas do capital social da sociedade beneficiária seja detida pela sociedade fundida;
- > Cisão-fusão, quando pelo menos um ramo da atividade é destacado e integrado na sociedade detentora da totalidade das partes representativas do capital social da sociedade cindida;
- > Cisão-fusão, quando um ou mais ramos da sociedade (cindida) são destacados e fundidos com outra sociedade já existente (beneficiária), sempre cujo capital social é integralmente detido pelo mesmo sócio/acionista;

- > Cisão, quando um ou mais ramos da sociedade (cindida) é integrado por fusão em sociedade cujo capital social seja integralmente detido pela sociedade cindida.

No que se refere à transmissibilidade de benefícios fiscais, a Reforma dispõe que os benefícios fiscais das sociedades fundidas se transmitem para a sociedade beneficiária, desde que se verifiquem os respetivos pressupostos.

Do mesmo modo, prevê-se que os eventuais excessos ou folgas reportáveis, apurados no âmbito do regime de limitação à dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos, sejam considerados na determinação do lucro tributável da sociedade beneficiária de uma operação de fusão à qual seja aplicável o regime especial de neutralidade fiscal.

Adicionalmente prevê-se que este regime de transmissibilidade seja aplicável às operações de cisões e de entrada de ativos, desde que seja obtida autorização do membro do governo responsável pela área das finanças.

## Revisão e simplificação das obrigações acessórias em sede de IRC

A Reforma do IRC simplifica as obrigações acessórias a cargos dos sujeitos passivos, eliminando diversas obrigações de requerer a autorização prévia da administração tributária e substituindo-as por meras comunicações, nomeadamente nos seguintes casos:

- > Adoção de um período de tributação não coincidente com o ano civil;
- > Utilização de taxas de depreciação ou amortização inferiores às mínimas.

## Simplificação do regime de prova dos requisitos de acesso aos ADTs e Diretivas

Flexibilizam-se os formalismos necessários para aplicar a dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por não residentes ou para o reembolso do imposto retido, quando seja aplicável um Acordo para evitar a Dupla Tributação (ADT) ou uma Diretiva.

Anteriormente, os não residentes que auferissem rendimentos dispensados de retenção na fonte deveriam fornecer à entidade responsável pela retenção (ou à administração tributária, caso a retenção já tivesse ocorrido e se pretendesse obter o reembolso do imposto retido) o formulário RFI devidamente certificado pelas autoridades do respetivo Estado de residência.

De acordo com as novas regras, para assegurar a dispensa de retenção ou o reembolso dos montantes retidos, consoante o caso, o não residente poderá apresentar o referido formulário sem que o mesmo se encontre certificado, desde que nesse caso se anexe um 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.

## Harmonização de disposições relativas à contabilidade

Mantém-se a relação de articulação entre o IRC e a contabilidade, de quase integral sobreposição. Neste sentido, são eliminadas apenas algumas disposições tendencialmente conflitantes com a contabilidade e sublinha-se que o IRC deve desviar-se das regras da contabilidade apenas quando estritamente necessário.

Entre estas, destacamos as seguintes medidas:

- > Esclarece-se que as variações patrimoniais decorrentes da aquisição ou alienação de ações ou quotas próprias não concorrem para o apuramento do respetivo lucro tributável;
- > A diferença positiva entre o montante entregue aos sócios em resultado da redução do capital social e o valor de aquisição das respetivas partes de capital é considerado rendimento.

## Créditos incobráveis – eliminação de notificação

A dedutibilidade dos gastos associados às perdas por imparidade de créditos incobráveis deixa de estar condicionada à comunicação ao devedor do reconhecimento dos mesmos.

## Política Fiscal Internacional

### Eliminação da dupla tributação económica sobre lucros e mais-valias – *Participation Exemption*

Uma das medidas mais importantes da Reforma do IRC prende-se com a introdução de um regime alargado de eliminação da dupla tributação económica dos lucros (recebidos ou pagos – *inbound* ou *outbound*) e mais-valias obtidos por entidades residentes em Portugal.

Em primeiro lugar, este regime prevê que os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos residentes (*inbound*) não concorrem para o respetivo lucro tributável, desde que sejam cumpridos os seguintes requisitos:

- (i) O sujeito passivo residente detenha direta ou indiretamente uma participação não inferior a 5% do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas;
- (ii) A participação tenha sido detida durante os 24 meses anteriores à distribuição (ou se detida há menos tempo, seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período);
- (iii) A entidade que distribui os lucros ou reservas esteja sujeita e não isenta de IRC ou de um imposto referido na Diretiva n.º 2011/96/EU, ou de um imposto de natureza idêntica ao IRC e a taxa legal deste aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa do IRC em vigor (ou seja, inferior a 13,8% para 2014); e
- (iv) A entidade que distribui os lucros ou reservas não tenha residência em paraíso fiscal.

Em segundo lugar, prevê-se também que os lucros e reservas pagos a uma entidade residente (*outbound*):

- (i) Noutro Estado membro da União Europeia (eu);
- (ii) Noutro Estado membro do Espaço Económico Europeu (EEE) que esteja vinculado a cooperação no domínio da fiscalidade; ou
- (iii) Em Estado com o qual tenha sido celebrado ADT que preveja a cooperação no domínio da fiscalidade,

estão isentos de retenção na fonte em Portugal, desde que a referida entidade:

- (i) Esteja sujeita e não isenta de um imposto previsto na Diretiva n.º 2011/96/EU ou de um imposto de natureza idêntica ao IRC e a taxa legal deste aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa do IRC em vigor (ou seja, inferior a 13,8% para 2014); e
- (ii) Detenha direta ou indiretamente uma participação não inferior a 5% do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas, durante os 24 meses anteriores à distribuição.

Relativamente ao requisito (ii), notamos contudo que deverá haver retenção na fonte quando, no momento de distribuição dos dividendos, não esteja cumprido o prazo de 24 meses.

Neste caso, o beneficiário dos rendimentos poderá pedir o reembolso do imposto retido quando se perfizer o período mínimo exigido de 24 meses de detenção ininterrupta da participação.

Em terceiro lugar, prevê-se que as mais e menos-valias realizadas, por sujeitos passivos residentes (*inbound*), com a transmissão onerosa de partes sociais e outros instrumentos de capital próprio (como prestações suplementares) não concorrem para a determinação do respetivo lucro tributável, desde que estejam cumpridos os requisitos acima referidos para os lucros e reservas obtidos. As mais e as menos-valias obtidas por não residentes (*outbound*) com a transmissão onerosa de partes sociais mantêm-se isentas nos termos já aplicáveis no âmbito do anterior regime.

Em limitação ao regime anteriormente descrito, note-se que as mais-valias resultantes da alienação de partes de capital não serão excluídas do lucro tributável caso mais de 50% do ativo da sociedade participada seja representado, direta ou indiretamente, por imóveis situados em território português, com exceção dos imóveis afetos ao desenvolvimento de uma atividade agrícola, industrial ou comercial.

Por último, sublinhe-se que o regime acima exposto é estendido a estabelecimentos estáveis, desde que cumpridos os mesmos requisitos.

### Revogação do regime fiscal das SGPS

Em virtude da introdução do regime acima mencionado, são revogados os artigos 32.º e 32.º-A do EBF, aplicáveis às SGPS e SCR, pelo que estas entidades deixam de ter um regime especial de tributação. Note-se que, neste contexto, a Reforma prevê também a eliminação da isenção de Imposto do Selo aplicável às SGPS, para as operações financeiras destinadas à cobertura de carência de tesouraria. Não obstante tratar-se tecnicamente de uma revogação de um benefício, o efeito prático desta alteração consiste num alargamento do atual regime a todas as sociedades, independentemente do estatuto de SGPS ou SCR.

### Crédito de imposto por dupla tributação económica internacional

A Reforma do IRC prevê um novo crédito fiscal por dupla tributação económica internacional, a par do crédito já existente por dupla tributação jurídica internacional.

Este novo crédito de imposto permite aos sujeitos passivos a opção pela dedução à coleta (embora com limitações decorrentes da aplicação do outro crédito de imposto e de grande parte dos benefícios fiscais) de parte do imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro pela própria subsidiária, sempre que esta última distribua lucros e reservas aos quais não seja aplicável o regime de *participation exemption* acima referido.

## Alteração dos requisitos de adesão ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS)

Prevê-se o alargamento do âmbito de aplicação do RETGS, reduzindo-se a percentagem de participação mínima de 90% para 75%, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto.

Para o cômputo dos referidos 75% consideram-se as participações detidas, direta ou indiretamente, através de (a) sociedades residentes em território português que reúnam os requisitos legalmente exigíveis para fazer parte do grupo e de (b) sociedades residentes noutros Estado membro da UE ou do EEE, desde que, neste último caso, essas sociedades não residentes sejam detidas, direta ou indiretamente, em pelo menos 75%, pela sociedade dominante.

Esclarece-se ainda que, quando uma sociedade dominante passe a ser considerada dominada de uma outra sociedade residente em território português e que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante, esta última pode optar pela continuidade da aplicação do RETGS.

## Alargamento do prazo de utilização do crédito de imposto por dupla tributação internacional

Prevê-se que o crédito de imposto por dupla tributação internacional que não possa ser deduzido à coleta por insuficiência desta pode ser reportado nos cinco períodos de tributação seguintes. Repõe-se assim uma norma que vigorou até 2005 e cuja revogação penalizou a internacionalização das empresas portuguesas.

## Exclusão opcional dos rendimentos imputáveis a estabelecimentos estáveis situados no estrangeiro

Confere-se aos sujeitos passivos residentes a opção de excluir do cálculo do seu lucro tributável o resultado líquido do exercício apurado por um estabelecimento estável situado fora do território português, desde que este:

- (i) Esteja sujeito e não isento a um imposto previsto na Diretiva n.º 2011/96/EU ou a um imposto de natureza idêntica ao IRC e a taxa legal deste aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa do IRC em vigor (ou seja, inferior a 13,8% para 2014);
- (ii) Não esteja localizado num paraíso fiscal.

Esta opção deverá abranger, pelo menos, todos os estabelecimentos estáveis situados na mesma jurisdição e ser mantida por um período mínimo de 3 anos.

Note-se, contudo, que o sujeito passivo não poderá optar por fazer excluir da concorrência para a determinação do seu lucro tributável os lucros imputáveis ao estabelecimento estável, até ao montante dos prejuízos imputáveis ao mesmo estabelecimento estável que concorreram para a determinação do lucro tributável do sujeito passivo nos 12 períodos de tributação anteriores.

Por outro lado, não concorrem igualmente para o apuramento do lucro tributável do sujeito passivo os prejuízos imputáveis ao estabelecimento estável, até ao montante dos lucros imputáveis ao mesmo estabelecimento estável que não concorreram para a determinação do lucro tributável do sujeito passivo nos 12 períodos de tributação anteriores.

## Medidas de alcance diverso

### Alteração das taxas de tributação autónoma

Aumenta-se as taxas de tributação autónoma, de modo a desincentivar a atribuição de viaturas aos colaboradores sem que a mesma seja tributada na sua esfera pessoal, em sede de IRS, como componente da sua remuneração.

Deste modo, consagra-se um aumento generalizado das taxas de tributação autónoma aplicáveis aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motocicletas, com exceção dos veículos elétricos, para:

- > 10% – sempre que o seu custo de aquisição seja inferior a € 25.000;
- > 27,5% – sempre que o seu custo de aquisição seja igual ou superior a € 25.000 e inferior a € 35.000;
- > 35% – sempre que o seu custo de aquisição seja igual ou superior a € 35.000.

Note-se ainda que estarão excluídos de tributação autónoma os encargos relativos a viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motocicletas, caso seja celebrado com o trabalhador um acordo escrito prevendo a imputação a este último de uma específica viatura automóvel.

Refira-se que, no regime anterior, os encargos com as referidas viaturas, adquiridas em 2013, estavam sujeitos às seguintes taxas:

- > 10% – sempre que o seu custo de aquisição não excedesse € 25.000, o
- > 20% – sempre que o seu custo de aquisição excedesse aquele montante.

O efeito da subida destas taxas é particularmente acentuado em virtude da sua conjugação com a definição dos novos limites do custo de aquisição e com a aplicação destas novas regras às viaturas adquiridas antes de 1 de janeiro de 2014.

Desta forma, a taxa de tributação autónoma de um veículo adquirido em 2010 pelo montante de € 40.000 manteve-se, até 2013, nos 10% (uma vez que não excedia o limite à data aplicável). À luz das novas regras, a taxa de tributação deste mesmo veículo sobe para 35%.

Este aumento em 350% da taxa de tributação autónoma sobre o mesmo veículo, adquirido no passado, suscita questões sérias quanto à sua compatibilidade com os princípios constitucionais estruturantes do sistema fiscal português e será certamente sujeito a um rigoroso escrutínio pelos sujeitos passivos.

Estas questões colocam-se de modo particularmente acutilante tendo em conta o agravamento das referidas taxas em 10 pontos percentuais no caso de apuramento de prejuízo fiscal, o que poderá conduzir a uma taxa de tributação autónoma de 45%.

Como única nota positiva nesta matéria, reduz-se, de 25% para 23%, a taxa de tributação autónoma aplicável aos dividendos distribuídos a favor de entidades, total ou parcialmente, isentas. Clarifica-se ainda que se inserem no âmbito do presente regime os rendimentos de capitais, quando estejam verificadas, cumulativamente, as seguintes condições:

- > as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição;
- > as partes sociais não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.

## Realizações de utilidade social

Clarifica-se que as importâncias suportadas pelos sujeitos passivos com seguros de saúde ou doença, em benefício dos familiares dos trabalhadores, são fiscalmente dedutíveis como realizações de utilidade social, dentro de certos limites.

Esta medida está relacionada com a alteração introduzida ao Código do IRS pela Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2014, de 31 de dezembro).

## Resultado da partilha – Mais-valia

Os ganhos resultantes do resultado da partilha em liquidação de sociedade deixam de se qualificar como rendimentos de capital, passando a qualificar-se como mais-valias.

No entanto, estas mais-valias podem agora beneficiar do novo regime de eliminação da dupla tributação económica (*participation exemption*).

## Pagamento adicional por conta

O pagamento adicional por conta passa a ter um novo escalão de 6,5%, aplicável quando o lucro tributável seja superior a € 35.000.000.

Neste sentido, o quantitativo do lucro tributável que exceda os € 1.500.000:

- > Quando superior a € 7.500.000 e até € 35.000.000, é dividido em duas partes: uma, igual a € 6.000.000, à qual se aplica a taxa de 2,5%; outra, igual ao lucro tributável que exceda € 7.500.000, à qual se aplica a taxa de 4,5%;
- > Quando superior a superior a € 35.000.000, é dividido em três partes: uma, igual a € 6.000.000, à qual se aplica a taxa de 2,5%; outra, igual a € 27.500.000, à qual se aplica a taxa de 4,5%, e outra igual ao lucro tributável que exceda € 35.000.000, à qual se aplica a taxa de 6,5%.

Recorde-se que se encontram sujeitas ao pagamento adicional por conta as entidades obrigadas a efetuar pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta sobre cujo lucro tributável tenha incidido, no período de tributação imediatamente anterior, derrama estadual.

## Obrigações de manutenção dos documentos contabilísticos

Estendeu-se, de 10 para 12 anos, o período durante o qual devem ser conservados os documentos contabilísticos.

## Mais-valias e menos-valias suspensas de tributação

Consagra-se, em disposição transitória da Reforma do IRC, a extensão do regime de não tributação das mais-valias aplicável ao abrigo do *participation exemption* ao saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias suspensas de tributação, resultantes da transmissão onerosa de partes de capital realizadas até 1 de janeiro de 2001, ainda não

incluídas no lucro tributável ao abrigo do disposto na Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro ou da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, quando o reinvestimento tenha sido efetuado no respetivo prazo legal, na aquisição de partes de capital.

Esta alteração destina-se a fazer cessar o regime das mais-valias e menos-valias suspensas de tributação (embora parcialmente, já que apenas abrange o reinvestimento que tenha sido efetuado em partes de capital), uma vez que o mesmo apresenta um caráter anacrónico, adicionando complexidade desnecessária ao sistema de tributação portuguesa.

### LISBOA

Av. Duarte Pacheco, 26  
1070-110 Lisboa Portugal  
lisboa@vda.pt

### PORTO

Av. da Boavista, 3433 - 8º  
4100-138 Porto Portugal  
porto@vda.pt