

Reforma do IRC

Especial Tax News Flash



Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) - Lei da Reforma do IRC

Foi publicada a Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que aprova a Reforma do IRC, cujas principais alterações passamos a identificar.

A presente Lei aplica-se aos períodos de tributação que se iniciem, ou aos factos tributários que ocorram, em ou após 1 de Janeiro de 2014.



Transparência fiscal

É alterado o conceito de sociedade de profissionais tendo em vista a inclusão daquelas cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de actividades profissionais especificamente previstas na lista constante do artigo 151.º do Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), e não apenas de uma, desde que, cumulativamente, em qualquer dia do período de tributação, o capital social pertença a um número de sócios não superior a cinco, nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público e pelo menos 75% do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas actividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

Período de tributação

Período de tributação diferente do ano civil

As pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português passam a poder adoptar um período anual de imposto não coincidente com o ano civil, o qual deve ser mantido durante, pelo menos, os cinco períodos de tributação imediatos.

Passa a estar expressamente previsto que o prazo mínimo de cinco períodos de tributação não se aplica quando o sujeito passivo passe a integrar um grupo de sociedades obrigado a elaborar demonstrações financeiras consolidadas, em que a empresa mãe adopte um período de tributação diferente do adoptado pelo sujeito passivo.

Retroactividade nas operações de fusão e cisão

A retroactividade dos efeitos fiscais das operações de fusão e cisão, a uma data fixada no respectivo projecto do ponto de vista contabilístico, deixa de estar condicionada às operações sujeitas ao regime de neutralidade fiscal.

Regime de tributação de lucros pagos a não residentes

Os lucros e reservas colocados à disposição por uma entidade residente em território português a entidades residentes num Estado com o qual Portugal haja celebrado uma Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) passarão a beneficiar de uma isenção de retenção na fonte - tal como ocorre nos casos em que o beneficiário de tais lucros e reservas seja residente na União Europeia (UE) ou no Espaço Económico Europeu (EEE) -, desde que a taxa de tributação corresponda a, pelo menos, 60% da taxa do IRC.

A isenção de retenção na fonte apenas é aplicável quando exista uma percentagem mínima de participação no capital social de uma entidade portuguesa de 5%.

No entanto, a isenção de retenção na fonte dependerá da verificação de um período mínimo ininterrupto de detenção da participação nos 24 meses anteriores à distribuição dos dividendos, requisito aplicável a todos os beneficiários dos lucros e reservas distribuídos por uma entidade portuguesa.

Periodização do lucro tributável

Compras com pagamento diferido

Prevê-se que o reconhecimento dos gastos com compras de inventários ou aquisição de fornecimentos e serviços externos tenha por base a quantia nominal da contraprestação.

Aplicação do método da consolidação proporcional

Os rendimentos e gastos ou qualquer variação patrimonial, relevados em consequência seja da aplicação do método da equivalência patrimonial, seja do método da consolidação proporcional (quando do reconhecimento dos resultados em empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC), não relevam para efeitos fiscais.

Contratos de construção

Passa a ser usado como critério único de reconhecimento dos resultados dos contratos de construção o da percentagem de acabamento, apenas sendo aceite a aplicação do método do lucro nulo, quando tal decorra da aplicação das regras contabilísticas.



Redução de capital

Passa a ser expressamente considerado como rendimento a diferença positiva entre o montante entregue aos sócios em resultado da redução do capital social e o valor de aquisição das respectivas partes de capital.

Variações patrimoniais

Fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes de capital

Não concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais, positivas ou negativas, decorrentes de aumento ou diminuição do capital próprio de uma sociedade por efeito de operações de fusão, cisão, entrada de activos ou permuta de partes sociais.

No entanto, concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais, positivas ou negativas, decorrentes da anulação das partes de capital detidas por sociedades beneficiárias em sociedades fundidas ou cindidas, no âmbito de operações de fusão, cisão, entradas de activos ou permutas de partes sociais.

Ações ou quotas próprias

Passa a prever-se expressamente que não concorrem para a determinação do lucro tributável as variações patrimoniais, positivas ou negativas, decorrentes da aquisição ou alienação de ações ou quotas próprias.

Subsídios

São alteradas as regras referentes aos subsídios no sentido de:

- Quando respeitem a activos intangíveis sem vida útil definida, devem ser incluídos no lucro tributável durante um período de vinte anos;
- Quando respeitem a propriedades de investimento e a activos biológicos não consumíveis mensurados pelo modelo do justo valor, devem ser incluídos no lucro tributável durante o período máximo de vida útil.

Gastos fiscalmente dedutíveis

É eliminado o conceito da indispensabilidade, estabelecendo-se que sejam fiscalmente dedutíveis os gastos relacionados com a actividade do sujeito passivo.

Genericamente, mantêm-se os contornos actualmente em vigor, sendo, no entanto, de destacar as seguintes alterações:

- Não são fiscalmente dedutíveis os gastos reconhecidos no período relacionados com tributações autónomas;

- A dedutibilidade dos juros e outras formas de remuneração de suprimentos considerados excessivos deixa de ter por referência a taxa Euribor a 12 meses à data da constituição, passando a ter como referência, exclusivamente, taxa a definir por Portaria;
- A dedutibilidade dos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado passa a ser limitada aos residentes ou domiciliados em território identificado por Portaria do membro do Governo responsável pela área das Finanças;
- O actual regime de não dedutibilidade de despesas com sanções passa a englobar os casos em que as mesmas decorram da violação de normas de regulamentação da actividade empresarial.

Prevê-se, ainda, a clarificação dos casos de não aceitação de gastos por incumprimento dos requisitos relativos ao seu suporte documental. Apesar de passarem a ser definidos os elementos que devem constar do suporte documental, como sejam, nomeadamente, o nome, a denominação social e respectivos números de identificação fiscal do fornecedor e do adquirente do bem ou serviço, quantidade e denominação usual dos bens adquiridos e/ou serviços prestados, o valor da contraprestação e a data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente ou em que os serviços foram prestados, passa também a considerar-se como essencial a obtenção de documento emitido nos termos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), quando aplicável.

Imparidades por dívidas de cobrança duvidosa

- Inclusão dos juros de mora no regime das imparidades por dívidas de cobrança duvidosa; e
- Relativamente a créditos sobre entidades relacionadas, é esclarecida a forma como deve ser determinada a participação de 10%.

Depreciações, amortizações e perdas por imparidade em activos não correntes

Passa expressamente a determinar-se que aos valores de aquisição, reavaliação ou mercado, seja deduzido o valor residual e não sejam consideradas as despesas de desmantelamento.

Estabelece-se ainda, taxativamente, que o custo de aquisição de um elemento do activo pode ser acrescido das benfeitorias necessárias ou úteis realizadas, de acordo com a normalização contabilística aplicável.

Projectos de desenvolvimento

As despesas com projectos de desenvolvimento passam a poder ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas, mesmo que contabilizadas como activos intangíveis.

Créditos incobráveis

É definida a data do evento gerador da perda por crédito incobrável, em resultado de processo de execução, insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas ou equivalente. Pretende-se, assim, uma harmonização com a solução prevista no Código do IVA.

É revogada a obrigação que faz depender a dedutibilidade fiscal dos créditos incobráveis do envio de uma comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais na esfera do credor.

Realizações de utilidade social

Passam a ser fiscalmente dedutíveis os gastos com contratos de seguro de doença ou saúde em benefício dos familiares dos trabalhadores ou dos reformados.

Tendo em consideração os requisitos e os limites actualmente previstos, passam a ser aceites as contribuições suplementares destinadas à cobertura de encargos com seguros de acidentes pessoais, contratos de seguros vida, fundos de pensões ou equiparáveis e regimes complementares de Segurança Social, desde que garantam exclusivamente o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência.

Finalmente, deixa de ser necessária a aceitação prévia da AT, para efeitos de não aplicação da penalidade, em caso de resgate em benefício da entidade empregadora por excesso de fundos emergentes da cessação de contratos de trabalho.

Criação de regime de dedutibilidade do valor de aquisição dos activos intangíveis não amortizáveis

É introduzido um novo regime que prevê o reconhecimento fiscal, por um período de 20 anos, da aquisição a título oneroso de activos intangíveis que não tenham vigência temporal limitada, tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, bem como o *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais (excluindo os respeitantes a participações sociais).

Este regime só será aplicável aos activos adquiridos em ou após 1 de Janeiro de 2014.

O regime em causa não será aplicável quando a aquisição dos activos ocorra no âmbito de operações de reestruturação que beneficiem do regime de neutralidade fiscal, nem ao *goodwill* que resulte de participações sociais e, bem assim, quando os activos hajam sido adquiridos a entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das Finanças.

Quanto às propriedades de investimento e activos biológicos não consumíveis, mensurada(o)s ao justo valor, passa a ser aceite, para efeitos fiscais, um gasto equivalente à amortização que seria considerada contabilisticamente, correspondente ao período de vida útil mínimo.

Conceito de mais e menos-valias

São consideradas transmissões onerosas, para efeitos da integração no conceito de mais ou menos-valias fiscais:

- a transferência de elementos patrimoniais no âmbito de operações de fusão, cisão, entradas de activos ou permutas de partes sociais, realizadas pelas sociedades fundidas ou cindidas ou pelos respectivos sócios;
- 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 extinção ou entrega pelos sócios das partes representativas do capital social das sociedades fundidas, cindidas ou adquiridas; e
- a anulação das partes de capital por redução de capital social destinada à cobertura de prejuízos de uma sociedade quando o respectivo sócio, em consequência da anulação, deixe de nela deter qualquer participação.

No cálculo das mais ou menos-valias fiscais considera-se o valor de realização ou o valor de mercado dos elementos transmitidos em consequência das operações de fusão, cisão, entradas de activos ou permutas de partes sociais.

Na determinação do valor de aquisição das partes representativas do capital social da sociedade cindida, a repartição do valor de aquisição global - entre as partes de capital sobranes e as partes de capital anuladas - é efectuada com base na proporção entre o valor de mercado do património destacado por cisão e o valor de mercado do património da sociedade cindida.

As entregas dos sócios para cobertura de prejuízos, bem como o montante de redução de capital social destinada à cobertura de prejuízos, deverão ser integrados no valor de aquisição das partes de capital, devendo o respectivo valor ser imputado proporcionalmente a cada uma das partes de capital detidas.

Os montantes entregues aos sócios por redução de capital social deverão ser excluídos do valor de aquisição das partes de capital, até ao respectivo montante, imputando-se proporcionalmente a cada uma das partes de capital detidas.

Na transmissão onerosa de partes de capital da mesma natureza e que confirmam direitos idênticos, passa a aplicar-se o método de custeio à saída FIFO.

Na equivalência dos valores de realização ou de aquisição estabelecidos em moeda estrangeira, passa a aplicar-se a taxa de câmbio da data da realização ou aquisição ou, não existindo, a da última cotação anterior a essa data.

Em determinadas condições, o sujeito passivo pode passar a adoptar o custo médio ponderado na determinação do custo de aquisição fiscalmente relevante de partes de capital da mesma natureza e desde que confirmam direitos idênticos.

Data de aquisição das partes de capital

A data de aquisição das partes de capital adquiridas ou atribuídas ao sujeito passivo por incorporação de reservas ou substituição, entre outros, por alteração do valor dos títulos, é a data de aquisição das partes de capital que lhes deram origem.

Regime de reinvestimento de valores de realização de activos

É de salientar a introdução da possibilidade de utilizar o mecanismo do reinvestimento aquando da transmissão onerosa de activos intangíveis.

São excluídas deste regime as propriedades de investimento e as partes de capital.

Regime de participation exemption

É contemplada a adopção de um regime de *participation exemption* de carácter universal.

Prevê-se assim que os lucros e reservas distribuídos, bem como as mais e menos-valias realizadas por sujeitos passivos de IRC, com sede ou direcção efectiva em Portugal, não concorram para a determinação do seu lucro tributável, desde que se verificarem cumulativamente os seguintes requisitos:

- O sujeito passivo detenha uma participação não inferior a 5% do capital social ou direitos de voto da entidade que distribuiu os lucros ou cuja transmissão onerosa do capital dê origem a uma mais ou menos-valia, deste que a participação seja detida por um período mínimo de 24 meses, de forma ininterrupta, ou, para o caso dos dividendos, se detida há menos tempo, seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período;
- O sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal;
- A entidade que distribuiu os lucros ou cujo capital social é objecto de transmissão onerosa não tenha residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das Finanças;



- A entidade que distribui os lucros ou reservas ou cujo capital social é objecto de transmissão onerosa, esteja sujeita e não isenta de IRC ou imposto similar, a uma taxa legal mínima de, pelo menos, 60% da taxa do IRC. Caso não cumpra tal requisito, deverá preencher cumulativamente as seguintes condições:
 - A) Os lucros ou rendimentos advenham de, pelo menos, 75% do exercício de uma actividade agrícola ou industrial ou comercial ou de prestação de serviços que não esteja dirigida predominantemente ao mercado português;
 - B) A actividade principal da participada não consista em operações de actividade bancária e seguradora, nem de rendimentos de operações passivas, entre outras, detenção de partes de capital inferior a 5% (desde que não residentes em jurisdição integrante de lista de “paraísos fiscais”).

Este regime aplica-se também aos lucros, reservas e mais ou menos-valias que sejam imputáveis a estabelecimento estável situado em território português de uma entidade residente num Estado-membro da UE ou do EEE e preencha, em qualquer um dos casos, os requisitos do artigo 2.º da Directiva 2011/96/EU ou num Estado, que não paraíso fiscal, com quem Portugal tenha celebrado uma CDT que preveja cooperação administrativa e que nesse Estado esteja sujeita e não isenta de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC.

Prevê-se ainda que a aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica apenas seja aplicável no caso de as entidades distribuidoras de dividendos e respectivas sub-afiliadas se encontrarem sujeitas e não isentas de imposto, excepto se domiciliadas num Estado-membro da UE ou do EEE, bem como caso os lucros e reservas distribuídos não constituam gastos dedutíveis na esfera da entidade distribuidora.

O regime de *participation exemption* exclui as mais e menos-valias realizadas com a transmissão de partes sociais quando o valor dos imóveis detidos pela participada representa mais de 50% do respectivo activo (com algumas excepções). Esta restrição apenas é aplicável aos imóveis adquiridos em ou após 1 de Janeiro de 2014.

Cumpra ainda referir que, no que respeita à alienação de partes de capital, o presente regime será igualmente aplicável à diferença positiva entre as mais e menos-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001, que não tenha sido ainda incluída no lucro tributável do sujeito passivo, desde que o reinvestimento tenha sido realizado no respectivo prazo legal, nos moldes aplicáveis.

Introdução de regime fiscal próprio para rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial

É introduzido um regime de tributação dos rendimentos provenientes da cessão ou da utilização temporária de patentes, desenhos ou modelos industriais. Neste contexto, e desde que verificado um conjunto de requisitos, os ganhos provenientes de contratos cujo objecto seja a cessão ou utilização temporária de propriedade industrial, são considerados apenas em 50% no cálculo do lucro tributável do sujeito passivo.

No regime de eliminação da dupla tributação jurídica internacional, dever-se-á considerar apenas 50% destes rendimentos, quando obtidos no estrangeiro.

Este regime é apenas aplicável a activos registados em ou após 1 de Janeiro de 2014.

Regime de reporte e transmissibilidade de prejuízos fiscais

O prazo de reporte dos prejuízos fiscais é aumentado de 5 para 12 anos.

Por outro lado, procede-se à harmonização do prazo limite para se efectuar anulações ou liquidações adicionais de IRC, decorrentes de correcções aos prejuízos fiscais reportáveis (actualmente 5 anos), com o prazo geral de caducidade de 4 anos.

Ambas as alterações acima identificadas aplicam-se aos prejuízos apurados em períodos de tributação iniciados em ou após 1 de Janeiro de 2014.

Passa a estar expressamente previsto que devem ser utilizados os prejuízos fiscais apurados há mais tempo.

A limitação à dedução de prejuízos fiscais é alterada de 75% para 70% do lucro tributável apurado em cada período.

É eliminada a limitação à dedução dos prejuízos fiscais, quando se verifique a modificação do objecto social ou a alteração da actividade exercida, sendo, assim, somente mantida a limitação à dedução de prejuízos fiscais quando se verificar a alteração da titularidade de mais de 50% do capital social ou dos direitos de voto.

Os elementos a constar do requerimento a apresentar à AT, no prazo de 30 dias a contar da data de alteração da titularidade, destinado a afastar tal limitação, passam a ser definidos por portaria do membro do Governo responsável pela área das Finanças.

Não são consideradas como alterações de titularidade, para estes efeitos, as decorrentes:

- Da passagem da titularidade do capital social ou dos direitos de voto de directa para indirecta, e vice-versa;
- De operações de concentração a que se aplique o regime da neutralidade fiscal;
- De sucessão por morte;
- De aquisições por titulares que já detenham ininterruptamente, directa ou indirectamente, mais de 20% do capital social ou da maioria dos direitos de voto da sociedade;
- Quando o adquirente seja trabalhador ou membro dos órgãos sociais.

No que respeita às duas últimas situações mantém-se a necessidade de apresentação de requerimento à AT relativamente à parte dos prejuízos fiscais respeitantes ao período de tributação em que o adquirente tenha passado a deter, directa ou indirectamente, mais de 20% do capital social ou da maioria dos direitos de voto ou tenha iniciado funções na sociedade, respectivamente, bem como aos períodos anteriores àquele.

Por último, e no que respeita ao reporte de prejuízos fiscais individuais em operações de concentração com neutralidade fiscal, este passa a ser automático, sem que seja necessária autorização do membro do Governo responsável pela área das Finanças, estipulando-se, desde logo, que a dedução dos prejuízos fiscais das entidades fundidas ou contribuidoras fica limitada ao valor correspondente à proporção entre o valor do respectivo património líquido e o património líquido de todas as entidades envolvidas nas operações.

Regime fiscal das entidades que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

Na determinação do rendimento tributável passa a ser permitida a dedução dos gastos que as entidades em questão comprovadamente suportem no âmbito da realização dos fins de natureza social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.

Não obstante, é introduzida uma disposição de cariz anti-abuso, que exige a total ausência de interesse económico, directo ou indirecto, por parte dos membros de órgãos estatutários das entidades em apreço nos resultados de exploração das respectivas actividades.

Regime de tributação de estabelecimento estável fora do território português

Em relação aos lucros e prejuízos de estabelecimento estável situado fora do território português, concede-se a possibilidade de o sujeito passivo desconsiderar os resultados tributáveis de estabelecimentos estáveis localizados no estrangeiro.

Para o efeito, impõe-se que exista uma tributação mínima no Estado de domicílio do estabelecimento estável a partir do qual um sujeito passivo pode optar por não sujeitar a tributação os lucros de um seu estabelecimento estável situado fora de Portugal, sendo tal limiar fixado em uma taxa mínima de 60% da taxa de IRC, não podendo igualmente se encontrar localizado em país, território ou região constante de lista de “paraísos fiscais”.

Cria-se uma regra de recaptura dos benefícios concedidos por via da desconsideração dos lucros e prejuízos apurados por um estabelecimento estável, relativamente aos 12 períodos de tributação anteriores, quando deixe de ser aplicável o respectivo regime.

Caso se deixe de aplicar o regime de isenção de lucros ou prejuízos de um estabelecimento estável em virtude da transformação do mesmo em sociedade, os lucros e reservas distribuídos por essa mesma sociedade não poderão beneficiar do regime de *participation exemption*, até ao montante dos lucros e reservas do estabelecimento estável que não tenham sido incluídos no lucro tributável do sujeito passivo nos 12 períodos de tributação anteriores.

Revisão do regime de preços de transferência

São introduzidas as seguintes alterações ao nível do conceito de entidades em relação especial:

- A participação no capital social ou os direitos de voto a considerar para que duas entidades qualifiquem como relacionadas passa de 10% para 20%;
- É clarificado que 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 respectiva actividade que dão origem a relações especiais são limitadas, de modo a apenas qualificar as entidades cujo relacionamento jurídico possibilita que uma condicione as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional.

Adicionalmente, as regras de preços de transferência aplicam-se não apenas às operações realizadas entre um estabelecimento estável situado em território português e a sua sede (quando não residente) ou outros estabelecimentos estáveis daquela situados fora deste território, mas, também às operações existentes entre as entidades residentes em Portugal e todos os seus estabelecimentos estáveis situados fora do território português.

Ao nível do regime dos acordos prévios de preços de transferência, deixa de ser obrigatória a realização de acordos bilaterais, passando, assim, a ser possível acordos unilaterais, quando estejam em causa operações vinculadas registadas com entidades relacionadas residentes em países com os quais tenha sido celebrada uma CDT.

Gastos de financiamento líquidos

O limite absoluto da dedutibilidade dos juros suportados passa de Euro 3 milhões para Euro 1 milhão.

Adicionalmente, assiste-se à criação de um conceito específico do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos (EBITDA), o qual partirá do EBITDA contabilístico, corrigido das seguintes realidades:

- Ganhos e perdas resultantes de alterações do justo valor que não concorram para a determinação do lucro tributável;
- Imparidades e reversões de investimentos não depreciáveis ou amortizáveis;

- Ganhos e perdas resultantes da aplicação do método de equivalência patrimonial ou, no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, os impactos resultantes do reconhecimento do método da consolidação proporcional;
- Rendimentos ou gastos relativos a partes de capital aos quais seja aplicável o regime de *participation exemption*;
- Rendimentos ou gastos imputáveis a estabelecimento estável situado fora do território português relativamente ao qual seja exercida a opção pela não concorrência do seu resultado fiscal na esfera da respectiva casa-mãe residente em Portugal;
- Contribuição extraordinária sobre o sector energético.

Quando se aplique o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), a sociedade dominante pode optar por aplicar este regime aos gastos de financiamento líquidos do grupo, para efeitos da determinação do lucro tributável do grupo, ao invés da sua aferição ser efectuada numa base individual, sendo que, em tal caso, à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais deverá ser acrescido o montante dos gastos de financiamento líquidos não dedutíveis.

É determinado que a dedução, nos cinco períodos de tributação posteriores, dos gastos de financiamento líquidos não dedutíveis em cada exercício, ou da “folga” criada em cada ano correspondente à diferença entre os gastos suportados e os 30% do EBITDA, seja efectuada somente após a consideração fiscal dos gastos de financiamento líquidos do exercício em causa, devendo posteriormente considerar-se, em primeiro lugar, os apurados há mais tempo.

Contudo, a referida possibilidade de dedução nos cinco períodos posteriores deixa de ser possível quando se verifique a alteração da titularidade de mais de 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto do sujeito passivo, salvo quando sejam aplicadas as excepções previstas na lei ou seja obtida autorização do membro do Governo responsável pela área das Finanças.

Por fim, é alargada a não aplicação deste regime às sociedades de titularização de créditos, bem como às sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras ou empresas de seguros com sede num país não pertencente à UE.

RETGS

Ao nível do RETGS, são consagradas as seguintes alterações:

- A percentagem mínima de detenção, directa ou indirecta, nas sociedades dominadas, para efeitos da sua inclusão no perímetro de empresas, é reduzida de 90% para 75%;
- Passa a estar prevista a possibilidade de inclusão no perímetro do grupo, para efeitos do RETGS, de sociedade que, embora detida indirectamente em mais de 75%, o seja por intermédio de sociedade que seja residente num Estado membro da UE ou do EEE, neste caso, desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade;
- No caso de passar a existir uma nova sociedade dominante, esta poderá optar pela continuação da aplicação do RETGS, não cessando a aplicação deste regime;
- No caso de passar a existir um grupo de sociedades em que a sociedade dominante passa a ser considerada dominada, não cessa o regime relativamente ao grupo "absorvido", devendo a nova sociedade dominante optar pela continuação da aplicação do RETGS. Nesta situação, não se verifica a recaptura dos resultados internos suspensos de tributação, ao abrigo do anterior regime do lucro consolidado. Finalmente, a quota-parte dos prejuízos fiscais do grupo da anterior sociedade dominante, imputáveis às sociedades que integrem o grupo da nova sociedade dominante, são dedutíveis nos termos gerais, sendo necessário requerimento em determinadas situações;
- Esclarece-se que, no âmbito de operações de reestruturação que envolvam sociedades que não pertençam ao Grupo, só é possível o reporte dos prejuízos fiscais quando tenham beneficiado do regime de neutralidade fiscal.

Regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais

Alargamento do âmbito das operações sujeitas

Passam a ser enquadráveis no regime de neutralidade fiscal as seguintes operações de reorganização societária:

- Fusão sem atribuição de partes de capital ao sócio/accionista da sociedade fundida, quando a totalidade das partes representativas do capital social das sociedades envolvidas seja detida pelo mesmo sócio, inexistindo relações de troca a satisfazer;
- "Fusão inversa", quando a totalidade das partes representativas do capital social da sociedade beneficiária seja detida pela sociedade fundida;
- Cisão-fusão sem atribuição de partes de capital ao sócio/accionista da sociedade cindida, quando o património destacado é integrado na sociedade detentora da totalidade das partes representativas do capital social da sociedade cindida;
- Cisão-fusão sem atribuição de partes de capital ao sócio/accionista da sociedade cindida, quando o património destacado é integrado em sociedade cujo capital social é integralmente detido pelo mesmo sócio/accionista, inexistindo relações de troca a satisfazer;
- Cisão quando o património destacado é integrado em sociedade cujas partes representativas do capital social seja integralmente detido pela sociedade cindida.

São alargadas as situações em que as mais e menos-valias que resultem da atribuição aos sócios da sociedade fundida ou cindida das partes sociais da sociedade beneficiária não concorrem para a formação do lucro tributável. A nova redacção é aplicável às operações que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2014.

Transmissão de benefícios fiscais e da dedutibilidade de gastos de financiamento

Os benefícios fiscais das sociedades fundidas são transmitidos para a sociedade beneficiária, desde que nesta se verifiquem os respectivos pressupostos.

Igualmente, o regime de transmissibilidade de benefícios e vantagens fiscais poderá ser aplicável a operações de cisão e de entradas de activos, mas mediante autorização do relevante membro do Governo.

Os gastos de financiamento líquidos das sociedades fundidas e por estas não deduzidos (“excessos não reportados”), bem como a parte não utilizada do limite (“folga não utilizada”) podem ser considerados na determinação do lucro tributável da sociedade beneficiária numa operação de fusão.

Regime aplicável aos sócios na liquidação de participadas

É desconsiderada fiscalmente a mais-valia, emergente do resultado da partilha, para a determinação do lucro tributável dos respectivos sócios, por força do regime de *participation exemption*, quando aplicável.

Caso seja apurada uma menos-valia fiscal, que seja fiscalmente relevante, existirá uma recaptura do montante dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito da aplicação do RETGS, bem como dos lucros e reservas distribuídos pela sociedade liquidada, aos quais o regime de *participation exemption* haja sido aplicável.

O valor da menos-valia considerada fiscalmente será acrescida ao lucro tributável, com uma majoração de 15%, na esfera dos sócios da sociedade liquidada, se voltarem a desenvolver (ou uma qualquer entidade que com esses sócios ou com a sociedade liquidada se encontre em situação de relação especial) a actividade que era prosseguida por esta, até quatro anos após a sua liquidação.

Finalmente, é alargado o prazo mínimo de detenção da participação de três para quatro anos, para efeitos da dedutibilidade fiscal da menos-valia.

Transferência de sede e direcção efectiva em território português

No que se refere ao regime associado à transferência de residência de uma entidade fiscalmente residente em território português para outro Estado-membro da UE ou do EEE, passa a prever-se a possibilidade de aplicação de três alternativas para o apuramento e pagamento do respectivo imposto:

- Pagamento imediato do imposto;

- Pagamento em prestações, em fracções anuais de igual montante, correspondentes a um quinto do imposto apurado;
- Diferimento do pagamento para o ano seguinte à extinção, transmissão, desafecção da actividade ou transferência para um país terceiro.

As duas últimas alternativas compreendem o pagamento de juros (à taxa dos juros de mora) e a eventual prestação de garantia bancária que corresponde ao montante do imposto acrescido de 25%.

Este regime não é aplicável aos elementos patrimoniais que permaneçam afectos a um estabelecimento estável em Portugal da mesma entidade, verificados que sejam os requisitos aplicáveis, com as devidas adaptações, às operações de fusões, cisões e entradas de activos neutras fiscalmente.

No entanto, este regime é igualmente aplicável, com as necessárias adaptações, à cessação da actividade de um estabelecimento estável em Portugal de uma entidade não residente em território português ou à transferência de elementos patrimoniais afectos a tal estabelecimento estável.

Finalmente, é revogado o regime de tributação dos sócios de entidades cuja sede e direcção efectiva deixem de se situar em território português.



Regime simplificado de tributação

É criado um regime simplificado de tributação, que passamos sumariamente a identificar.

Âmbito de aplicação

Podem optar, através de entrega da declaração de início de actividade ou de alterações, pelo regime simplificado os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação, que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que cumpram, cumulativamente, as seguintes condições:

- Apresentem, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual de rendimentos e um total do activo não superior a Euro 200.000 e Euro 500.000, respectivamente;
- Não estejam legalmente obrigados à revisão legal de contas;
- O capital social não seja detido em mais de 20%, directa ou indirectamente, por entidades que não cumpram os requisitos anteriormente mencionados;
- Adoptem o regime de normalização contabilística aplicável a micro entidades, previsto no Decreto-lei n.º 36.º-A/2011, de 9 de Março;
- Não tenham renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

Causas de cessação

O regime simplificado cessa:

- Quando deixem de se verificar os requisitos anteriormente referidos;
- Quando o sujeito passivo não cumpra a obrigação de comunicação das facturas prevista no Código do IVA e n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto;
- Quando o sujeito passivo renuncie à sua aplicação.

Os efeitos da cessação ou da renúncia reportam-se ao primeiro dia do período de tributação em que se verifique alguma das causas acima referidas ou seja comunicada a renúncia à sua aplicação.

Matéria colectável

A matéria colectável obtém-se através da aplicação dos seguintes coeficientes:

- 4% das vendas de bens e prestações de serviços efectuadas no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas;
- 75% dos rendimentos de actividades profissionais constantes na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS;
- 10% dos restantes rendimentos de prestações de serviços e subsídios destinados à exploração;
- 30% dos subsídios não destinados à exploração;
- 95% dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;
- 95% dos outros rendimentos de capitais e do resultado positivo de rendimentos prediais e do saldo positivo das mais e menos-valias e dos restantes incrementos patrimoniais, tal como determinados para efeitos de IRS;
- 100% do valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

É ainda estabelecido que os coeficientes aplicáveis às vendas e prestações de serviços sejam reduzidos em 50% e 25% no primeiro e segundo períodos posteriores ao início da actividade, respectivamente.

Nos sectores de revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao imposto sobre os veículos e de álcool e bebidas alcoólicas, não se consideram, para efeitos de determinação da matéria colectável, os montantes correspondentes a:

- Impostos especiais sobre o consumo; e
- Imposto sobre os veículos.

No entanto, a matéria colectável não poderá ser inferior a 60% do valor anual da retribuição mensal mínima garantida.

Transmissão de bens imóveis

Os sujeitos passivos que adoptem o regime simplificado não podem considerar na transmissão de direitos de bens imóveis um valor inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) ou que serviria de base à liquidação deste imposto caso este se mostrasse devido.

Regularização de valores não reinvestidos

Nos casos em que o sujeito passivo tenha beneficiado da aplicação do regime de reinvestimento, e que não concretize o reinvestimento no respectivo prazo, deve ser acrescida à matéria colectável do sujeito passivo a diferença (ou respectivo proporcional) que não tenha sido incluída no lucro tributável, acrescida de 15%.

Deduções à colecta

Ao IRC liquidado apenas é susceptível de ser deduzido o montante referente à dupla tributação jurídica internacional e o relativo a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

Pagamento especial por conta e tributação autónoma

As entidades que optarem pelo regime simplificado estão dispensadas de realizar o pagamento especial por conta (PEC) e determinados encargos, nomeadamente os referentes a despesas de representação, ajudas de custo por compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador e os gastos relativos a indemnizações, bónus e outras variáveis pagos a determinados membros dos órgãos sociais, não se encontram sujeitos a tributação autónoma.

Evolução do regime

Prevê-se, ainda, a possibilidade de vir a ser alargado o regime simplificado às empresas que podem beneficiar do regime de IVA de caixa, a ponderar em função da avaliação da aplicação deste regime e tendo em consideração as implicações em sede do regime simplificado de IRS.

Taxa de IRC

É reduzida a taxa de IRC, já em 2014, para 23%.

Aos sujeitos passivos que sejam qualificados como pequenas ou médias empresas, nos termos da respectiva legislação, passa a ser aplicável uma taxa reduzida de 17% sobre os primeiros Euro 15.000 de matéria colectável. A aplicação da redução de taxa em apreço fica contudo sujeita às regras *minimis* de auxílio comunitário.

Prevê-se, ainda, a redução da taxa de IRC para 21% em 2015 e, em 2016, para um intervalo entre 17% e 19%, a fixar em função da situação económica e financeira do país, e da ponderação quanto à reformulação dos regimes do IVA e do IRS, especialmente no que respeita à redução das taxas destes impostos.

Derrama estadual e pagamento adicional por conta

São agravadas as taxas de derrama estadual para os sujeitos passivos com lucro tributável superior a Euro 35.000.000, passando o lucro tributável que ultrapasse este limite a estar sujeito a uma taxa de 7% (ao invés de 5%). Mantêm-se as taxas aplicáveis aos lucros tributáveis que não excedam este limite (3% aplicável sobre o lucro tributável superior a Euro 1.500.000 e até Euro 7.500.000 e 5% sobre o lucro tributável superior a Euro 7.500.000 e até Euro 35.000.000).

Igualmente, em face dos novos escalões da derrama estadual, é ajustado o cálculo do pagamento adicional por conta (PAC). Assim, os PAC passam a ser determinados pela aplicação ao lucro tributável do exercício anterior das taxas de 2,5% sobre a parcela do lucro tributável de mais de Euro 1.500.000 e até Euro 7.500.000, de 4,5% de mais de Euro 7.500.000 e até Euro 35.000.000 e 6,5% sobre a parcela que exceda Euro 35.000.000.

Taxas de tributação autónoma

Passam a estar sujeitos a tributação autónoma os encargos efectuados ou suportados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motocicletas, excluindo veículos eléctricos, independentemente da sua data de aquisição, às seguintes taxas:

- 10% se respeitarem a veículos com valor de aquisição inferior a Euro 25.000;
- 27,5% se respeitarem a veículos com valor de aquisição igual ou superior a Euro 25.000 e inferior a Euro 35.000; e,
- 35% se respeitarem a veículos com valor de aquisição igual ou superior a Euro 35.000.

Deixam de estar sujeitos a tributação autónoma todos os encargos relacionados com as viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo escrito entre o trabalhador ou membro de órgão social e o sujeito passivo (na qualidade de entidade patronal) para a utilização dessas viaturas, nos termos previstos no Código do IRS.

Adicionalmente, é reduzida de 25% para 23% a taxa de tributação autónoma sobre os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (abrangendo neste caso rendimentos de capitais), quando as partes de capital 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 e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.

Por fim, passam a estar excluídos de tributação autónoma os encargos ou as despesas de estabelecimento estável situado fora de Portugal relativamente à actividade exercida por seu intermédio.

Regime de eliminação da dupla tributação jurídica internacional

É expressamente consagrado que o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional deve ser determinado por país, considerando a totalidade dos rendimentos provenientes de cada território, com excepção dos rendimentos imputáveis a estabelecimento estável no estrangeiro de entidades residentes, caso em que o cômputo é efectuado de forma individual.

O crédito de imposto por dupla tributação que não foi deduzido no período de tributação em que foi gerado pode ser utilizado nos 5 períodos de tributação seguintes, de acordo com as regras da legislação portuguesa.

Regime de eliminação da dupla tributação económica internacional

Introduz-se um regime de crédito de imposto para eliminação da dupla tributação económica internacional (*underlying tax credit*) caso não se encontrem observadas a totalidade das regras associadas ao regime de *participation exemption*, sendo que, para o efeito, é necessária a detenção de 5% do capital social ou direitos de voto, por um período superior a 24 meses, ou, se detida há menos tempo, seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

Caso se exerça esta opção, o sujeito passivo deverá acrescer à sua matéria colectável o imposto sobre os lucros pago pelas entidades por este detidas, directa ou indirectamente, nos Estados em que sejam residentes, correspondente aos lucros e reservas que lhes tenham sido distribuídos.

Resultado da liquidação

Os prejuízos fiscais transmitidos no âmbito de operações de fusão, cisão, entrada de activos e transferência de estabelecimentos estáveis às quais seja aplicado o regime de neutralidade fiscal deixam de ser considerados para efeitos da determinação do resultado da liquidação.

PEC

É alargado o período de recuperação dos PEC até ao sexto período de tributação seguinte. Quando não seja possível a dedução integral dos PEC até ao final do prazo supra referido, passa a ser possível solicitar o seu reembolso, sem dependência da realização de acção de inspecção. Os novos prazos e regime de recuperação são aplicáveis aos PEC relativos aos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2014.

Nos casos em que ocorra a cessação do regime simplificado de determinação de matéria colectável, por os sujeitos passivos apresentarem, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual de rendimentos superior a Euro 200.000 ou um total do activo superior a Euro 500.000 devem efectuar o correspondente PEC até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte.

Retenção na fonte de rendimentos em espécie

Passa a ser expressamente consagrado que, no caso do pagamento de rendimentos em espécie, a retenção na fonte deve incidir sobre a soma do valor de mercado dos bens ou direitos na data a que respeita essa obrigação e do montante da retenção devida – ou seja, aplicando o mecanismo de *gross-up* do valor atribuído.

Dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por residentes

Prevê-se a dispensa de retenção na fonte sobre juros e outros rendimentos resultantes de contratos de suprimento, de papel comercial ou obrigações, sempre que seja devedora sociedade cujo capital social com direito a voto seja detido pelo sujeito passivo em mais de 10%, directamente, ou indirectamente através de outras sociedades em relação de domínio, desde que a participação social tenha sido detida, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da correspondente colocação à disposição.

Regime de prova dos requisitos de aplicação de CDT

No âmbito da aplicação das CDT, ou de um outro acordo de direito internacional, ou ainda da legislação interna aplicável, são simplificados os meios de prova da residência fiscal do beneficiário do rendimento do outro Estado contratante.

Os formulários RFI mantêm-se em vigor, podendo, no entanto, ser apenas assinados pelo requerente - beneficiário do rendimento -, caso se opte por meio alternativo de prova. Com efeito, passa a ser permitida como meio alternativo de prova, a obtenção de um certificado de residência emitido pelas autoridades fiscais do outro Estado contratante.

Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação

É alargado o prazo de entrega da declaração de inscrição das entidades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal que estejam obrigadas a apresentar a declaração periódica de rendimentos ("Modelo 22"), precisamente para a data de entrega desta última.

É ainda alargado, de 15 para 30 dias, o prazo de entrega da declaração de alterações nas situações em que o sujeito passivo não exerça uma actividade sujeita a IVA.

Declaração periódica de rendimentos

É harmonizado o prazo previsto para a apresentação da Modelo 22 por entidades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal para o último dia do mês de Maio do ano seguinte ao ano a que respeitem os rendimentos de imóveis – excepto ganhos decorrentes da transmissão onerosa de imóveis –, os associados à alienação de partes de capital, bem como os outros rendimentos de capital e os provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados.

Obrigações contabilísticas das empresas

Passa de 10 para 12 anos o prazo de conservação dos livros, registos contabilísticos e respectivos documentos de suporte.

Processo de documentação fiscal

É aumentado, de 10 para 12 anos, o prazo de conservação do processo de documentação fiscal.

Esclarece-se que os sujeitos passivos que integram a Unidade dos Grandes Contribuintes (à semelhança do que sucede com as entidades às quais seja aplicável o RETGS) devem proceder à entrega do processo de documentação fiscal conjuntamente com a declaração anual.

Remuneração convencional do capital social

Passa a poder ser deduzido, para efeitos de determinação do lucro tributável, um valor correspondente à remuneração convencional do capital social, calculado à taxa de 5% sobre o montante das entradas em dinheiro, no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do respectivo capital social.

O regime aplica-se somente a PME's classificadas como tal nos termos da legislação aplicável, cujo lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos e desde que sejam detidas exclusivamente por pessoas singulares, Sociedades de Capital de Risco ou Investidores de Capital de Risco.

A referida dedução deverá ser efectuada no apuramento do lucro tributável do período de tributação relativo ao exercício em que ocorram as mencionadas entradas e nos três períodos de tributação seguintes.

O presente benefício fiscal limita-se a Euro 200.000 por entidade beneficiária, durante um período de três anos, não podendo ultrapassar os limites resultantes das regras comunitárias aplicáveis aos auxílios de *minimis*.

Regime da interioridade

O Governo deverá estudar a viabilidade de reintroduzir um regime de benefício fiscal que reforce a coesão territorial e a criação de emprego e seja direccionado a empresas que exerçam a sua actividade económica em áreas territoriais delimitadas de acordo com (i) a sua baixa densidade populacional, (ii) o índice de compensação ou carência fiscal e, por fim, (iii) a desigualdade de oportunidades sociais, económicas e culturais.

Rendimentos da categoria B – Empresariais e profissionais

Aos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada não se aplicam os regimes de eliminação da dupla tributação económica, das mais e menos-valias com a transmissão onerosa de partes de capital e dos lucros e prejuízos de estabelecimento estável situado fora de Portugal, previstos no Código do IRC; para efeitos de determinação do seu rendimento colectável.

Decreto-Regulamentar n.º 25/2009

A taxa específica aplicável aos elementos classificados como «Bosques e florestas», constantes do Grupo 1 da Divisão I da Tabela I, anexa ao Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, passa a ser determinada de acordo com o regime de exploração ou, por opção do sujeito passivo, à taxa específica de 4%.

Contactos



Carlos Loureiro
Country Tax Partner
+351 210427514
caloureiro@deloitte.pt



António Beja Neves
Partner
+351 210427595
antneves@deloitte.pt



Cláudia Bernardo
Partner
+351 210425013
cbernardo@deloitte.pt



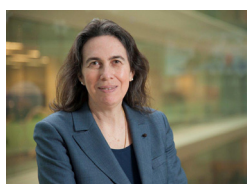
Duarte Galhardas
Partner
+351 210427562
dgalhardas@deloitte.pt



Luís Belo
Partner
+351 210427611
lbelo@deloitte.pt



Paulo Gaspar
Partner
+351 225439228
pgaspar@deloitte.pt



Rosa Freitas Soares
Partner
+351 210427518
rosoares@deloitte.pt



Sérgio Oliveira
Partner
+351 210427527
seoliveira@deloitte.pt

"Deloitte" refere-se à Deloitte Touche Tohmatsu Limited, uma sociedade privada de responsabilidade limitada do Reino Unido, ou a uma ou mais entidades da sua rede de firmas membro, sendo cada uma delas uma entidade legal separada e independente. Para aceder à descrição detalhada da estrutura legal da Deloitte Touche Tohmatsu Limited e suas firmas membro consulte www.deloitte.com/pt/about.

A Deloitte presta serviços de auditoria, consultoria fiscal, consultoria, corporate finance a clientes nos mais diversos sectores de actividade. Com uma rede, globalmente ligada, de firmas membro, em mais de 150 países, a Deloitte combina competências de elevado nível com oferta de serviços qualificados, conferindo aos clientes o conhecimento que lhes permite abordar os desafios mais complexos dos seus negócios. Os cerca de 200.000 profissionais da Deloitte empenham-se continuamente para serem o padrão da excelência.

Esta publicação apenas contém informação de carácter geral, pelo que não constitui aconselhamento ou prestação de serviços profissionais pela Deloitte Touche Tohmatsu Limited ou por qualquer das suas firmas membro, respectivas subsidiárias e participadas (a "Rede Deloitte"). Para a tomada de qualquer decisão ou acção que possa afectar o vosso património ou negócio devem consultar um profissional qualificado. Em conformidade, nenhuma entidade da Rede Deloitte é responsável por quaisquer danos ou perdas sofridos pelos resultados que advêm da tomada de decisões baseada nesta publicação.