

FICHA DOUTRINÁRIA

| | |
|-----------|--|
| Diploma: | Código do IRC |
| Artigo: | 73.º |
| Assunto: | Aplicação do regime especial de neutralidade fiscal às operações de fusão (fusão inversa em que a sociedade incorporante apresenta património líquido negativo) e subsequente extinção de crédito por confusão |
| Processo: | 2018 003670, PIV 14446, sancionado por Despacho, de 19 de setembro de 2019, da Subdiretora-Geral do IR |
| Conteúdo: | No caso em apreço estava em causa: <ul style="list-style-type: none">• Aferir do possível enquadramento da operação de fusão no regime de neutralidade fiscal, atendendo a que a sociedade incorporante apresenta património líquido negativo;• Aferir do tratamento fiscal a conferir à extinção de um crédito, por confusão, estando em causa um crédito que a sociedade incorporada detém sobre a sociedade incorporante e que havia sido adquirido a terceiros abaixo do seu valor nominal. |

Aplicabilidade do regime de neutralidade fiscal

O regime de neutralidade fiscal visa evitar que sejam criados entraves de natureza fiscal às operações de reestruturação que tenham como objeto o redimensionamento das atividades, uma vez que não estão em causa verdadeiras operações de transmissão, salvaguardando ao mesmo tempo os interesses financeiros do Estado, uma vez que este regime especial caracteriza-se pelo diferimento da tributação das mais-valias fiscais, quer na esfera da sociedade cindida quer na esfera dos respetivos sócios.

A operação de reestruturação societária projetada respeita à definição contida na alínea e) do n.º 1 do artigo 73.º do CIRCE e, nos seus aspetos formais, cumpre todos os requisitos de que depende a aplicação do regime de neutralidade fiscal.

Contudo, estabelece o n.º 10 do artigo 73.º do CIRCE que o regime de neutralidade fiscal não se aplica, total ou parcialmente, quando se conclua que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal objetivo ou como principais objetivos a evasão fiscal, o que se pode considerar verificado, nomeadamente:

- Nos casos em que as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime de tributação em IRC, ou;
- Quando as operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das atividades das sociedades que nelas participam.

Não sendo conhecidas, em concreto, as condições em que se virá a realizar a operação de fusão, resulta, no entanto, da análise dos elementos disponíveis que:

- a operação perspectivada reveste a forma da operação de fusão nos termos definidos na alínea e) do n.º 1 do artigo 73.º do CIRCE;

- a situação patrimonial líquida das entidades envolvidas, não determina, por si só, a inaplicabilidade do regime de neutralidade fiscal à operação de fusão prospetivada;
- não ficou demonstrado que a operação se tivesse realizado por razões económicas válidas.

Assim, não obstante a operação de fusão se subsumir a uma das modalidades previstas no n.º 1 do artigo 73.º do CIRC, pode não beneficiar do regime de neutralidade fiscal previsto nos artigos 73.º e seguintes do CIRC, porquanto não se encontra demonstrado o interesse económico da operação.

Acresce que, ainda que assim não se entendesse, o n.º 10 do artigo 73.º do CIRC configura uma cláusula anti abuso, aplicável “*a posteriori*”, mediante verificação por parte dos Serviços de Inspeção, depois de concretizada a operação em causa.

Extinção do crédito por confusão

Quanto ao tratamento a conferir à “*variação patrimonial positiva resultante da fusão prospetivada*”, importa salientar que constituem realidades distintas:

- as variações patrimoniais positivas que resultam da operação de fusão, e
- a variação patrimonial positiva que possa ser de reconhecer após a realização da operação de fusão, pelo facto de se reunirem na mesma pessoa a qualidade de credor e devedor, por, nos termos do artigo 868.º do Código Civil (CC), ser de extinguir um crédito, detido pela sociedade incorporada sobre a sociedade incorporante.

O crédito em causa, originalmente detido por uma entidade terceira, foi, por contrato de cessão de créditos, cedido à sociedade incorporada, por um preço muito inferior ao seu valor nominal, sendo que existiam relações especiais entre a transmitente e a transmissária.

Na sequência da fusão por incorporação prospetivada operar-se-ia a transferência da totalidade do património, onde se incluía o referido crédito, da sociedade incorporada para a esfera da sociedade incorporante.

Atento o consignado no Código Civil (CC) quanto ao referido instituto da extinção do crédito por confusão, nomeadamente nos artigos 868.º e seguintes do referido diploma, poderá ser de se extinguir tanto o crédito como a dívida, quando na mesma pessoa se reúnam as condições de credor e devedor da mesma obrigação.

No caso em apreço, a extinção do crédito e da dívida não era uma consequência intrínseca da operação de fusão projetada pela entidade propriamente dita, mas sim, o resultado posterior de se encontrarem reunidos os pressupostos definidos nos artigos 868.º e seguintes do CC, nomeadamente pela reunião, na mesma pessoa, da figura de credor e devedor.

Ou seja, num primeiro momento e por força da operação de fusão, operava-se a transferência dos elementos patrimoniais da esfera da sociedade incorporada para a sociedade incorporante (no caso concretizado pelo reconhecimento do ativo transferido pelo valor que possuía naquela primeira entidade), ocorrendo posteriormente a extinção do respetivo direito, pelo facto de o sujeito da obrigação ser o mesmo que o credor.

Ora, atendendo a que estava em causa um crédito que tinha sido adquirido pela sociedade incorporada a um terceiro abaixo do seu valor nominal, e sem prejuízo de, existindo relações especiais, deverem ter sido observadas as regras em matéria de preços de transferência, o impacto positivo no resultado fiscal resultante do desreconhecimento do crédito não poderia deixar de ser considerado no momento em que se extinguíssem tanto o direito como a obrigação que lhe estavam associados.

E não se poderia considerar que eventuais variações patrimoniais resultantes da extinção do crédito, por confusão, estivessem abrangidas pelo disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC e que, por esse motivo, não concorriam para a formação do lucro tributável.

Não configurando um “(...) *aumento do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão (...)*” não se incluem na exceção a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC, por não resultarem da transferência de elementos patrimoniais inerentes à operação de fusão propriamente dita, configurando um acontecimento distinto, ainda que ambos os acontecimentos possam ocorrer praticamente em simultâneo.

Assim, quanto à extinção, por confusão, do crédito que a sociedade incorporada detinha sobre a sociedade incorporante, não se tratando do apuramento de um qualquer resultado verificado por força da transferência de ativos inerentes à operação fusão propriamente dita, mas sim, de um resultado inerente à extinção do referido ativo (e do passivo que com ele se encontra relacionado), numa fase posterior àquela operação, deve o mesmo ser tributado, não lhe sendo aplicável, quer o regime de neutralidade fiscal previsto nos artigos 73.º e seguintes do CIRC quer a exceção prevista quanto à tributação das variações patrimoniais positivas a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC. |