

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIRC

Artigo: Aritgo 67.º

Assunto: Limitação aos GFL - Correções ao EBITDA resultantes da aplicação do MEP na contabilização de participação em ACE

Processo: 224/19, PIV n.º 14891, com despacho da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, em 28-01-2019

Conteúdo: A sociedade X detém uma participação de 50% num agrupamento complementar de empresas (ACE), a qual é mensurada pelo método da equivalência patrimonial (MEP).

Pretendia saber qual o tratamento fiscal a dar ao resultado do ACE que lhe é imputado, no que respeita ao apuramento do limite à dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos, tendo em conta que lhe é aplicável o regime de transparência fiscal.

Para efeitos fiscais, e em conformidade com n.º 8 do art.º 18.º do Código do IRC (CIRC), "Os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial (...), não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos."

Em conformidade, no apuramento do lucro tributável, a sociedade deduz/acresce no quadro 07 da declaração de rendimentos de IRC, consoante estejam em causa lucros ou prejuízos, o rendimento/gasto reconhecido contabilisticamente de acordo com o MEP, relativo à parte que lhe corresponde nos resultados do ACE.

Por sua vez, fiscalmente o ACE é uma entidade transparente, prevendo o n.º 2 do art.º 6.º do CIRC que "Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas (...), com sede ou direção efetiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais, são (...) imputáveis diretamente aos respetivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável.". Pelo que, o resultado fiscal do ACE, na parte que lhe corresponde, é imputado à sociedade, sendo acrescido/deduzido no quadro 07 da declaração de rendimentos de IRC, consoante estejam em causa lucros ou prejuízos fiscais do ACE.

Importa evidenciar que a correção ao lucro tributável a efetuar nos termos do n.º 8 do art.º 18.º do CIRC é referente aos resultados contabilísticos do ACE imputados à sociedade X por força da aplicação do MEP. Por sua vez, a correção a efetuar nos termos do n.º 2 do art.º 6.º do CIRC refere-se aos resultados fiscais do ACE que lhe são imputados, por força do regime de transparência fiscal, os quais, em regra, não correspondem aos resultados contabilísticos.

Ora, o n.º 1 do art.º 67.º do CIRC prevê que "Os gastos de financiamento líquidos (GFL) concorrem para a determinação do lucro tributável até ao maior

dos seguintes limites:

a) (euro) 3 000 000; ou

b) 30 % do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos (EBITDA).”.

O EBITDA a considerar para efeitos da determinação do limite à dedutibilidade de GFL previsto na alínea b) do n.º 1 do art.º 67.º do CIRC, é o EBITDA apurado na contabilidade corrigido das componentes positivas e negativas a que se refere o n.º 13 do art.º 67.º do CIRC, nelas se incluindo as que resultam da aplicação do MEP.

Tais correções justificam-se pelo facto de essas componentes não concorrerem para a formação do lucro tributável, pelo que também não devem ter relevância no cálculo do limite à dedução fiscal dos GFL.

No caso concreto da participação num ACE, no apuramento do lucro tributável do investidor, a componente reconhecida contabilisticamente de acordo com o MEP, relativa à parte que lhe corresponde no resultado contabilístico do ACE não concorre para a determinação do lucro tributável, nos termos do n.º 8 do art.º 18.º do CIRC, porém, e em conformidade com o n.º 2 do art.º 6.º do CIRC, ao ser-lhe imputado o resultado fiscal do ACE, integrando-se o mesmo no seu rendimento tributável, tal componente acaba por, pelo menos em parte, ter relevância fiscal.

Assim, atendendo ao ratio do n.º 13 do art.º 67.º do CIRC, considera-se que o EBITDA relevante para efeitos da determinação do limite à dedutibilidade de GFL, quando esteja em causa a participação num ACE contabilizada pelo MEP, não tem de ser corrigido dos ganhos ou perdas resultantes da aplicação desse método, na parte que já tenha sido objeto de tributação por via da aplicação do n.º 2 do art.º 6.º do CIRC.

Deste modo, a sociedade X, na determinação daquele limite, pode não aplicar a correção prevista na alínea c) do n.º 13 do art.º 67.º do CIRC até à concorrência do lucro ou prejuízo fiscal que já lhe tenha sido imputado.