

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Estatuto dos Benefícios Fiscais
Artigo/Verba:	Art.43º-D - Regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas
Assunto:	ICE - Implicações das operações de fusão ocorridas em setembro de 2023 no cálculo do apuramento do ICE; qualificação como Small Mid Cap
Processo:	26466, com despacho de 2024-08-01, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
Conteúdo:	No caso em apreço, estava em causa o esclarecimento sobre o potencial impacto das operações de fusão ocorridas em setembro de 2023 (com efeitos contabilísticos e fiscais retroativos a 1 de janeiro de 2023), no cálculo do apuramento do Incentivo à Capitalização das Empresas (ICE), nos termos do artigo 43.º-D e, bem assim, da sua qualificação como Small Mid Cap, nos termos do Decreto-Lei 372/2007, de 6 de novembro.

I. Das implicações das operações de fusão de 2023 no ICE

A Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2023, procedeu, no seu artigo 251.º, à criação do ICE, através do aditamento ao Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) do artigo 43.º-D.

Posteriormente, o artigo 43.º-D do EBF foi alterado pelo artigo 5.º da Lei n.º 20/2023, de 17 de maio.

Tanto a Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, como, posteriormente, a Lei n.º 20/2023, de 17 de maio, estabeleceram, respetivamente, nos seus artigos 252.º e 12.º, regimes transitórios aplicáveis ao ICE.

Importa ainda referir que, relativamente a esta matéria, foi divulgado o Ofício Circulado n.º 20261/2023, de 16 de outubro de 2023.

De salientar que alguns aspetos deste regime foram objeto de alterações pelo artigo 262.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 2024, os quais, no entanto, não impactam na questão em análise.

A alínea b) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, na redação dada pela Lei n.º 20/2023, define "aumentos líquidos dos capitais próprios" como a "diferença, positiva ou negativa, entre i) os aumentos dos capitais próprios elegíveis; e, ii) as saídas, em dinheiro ou em espécie, a favor dos titulares do capital, a título de redução do mesmo ou de partilha do património, e as distribuições de reservas ou resultados transitados."

A alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, elenca quais os "aumentos de capitais próprios elegíveis", que podem ser considerados no âmbito deste benefício fiscal, concretizando que apenas são elegíveis os seguintes:

i. As entradas realizadas em dinheiro no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do capital social da sociedade beneficiária;

ii. As entradas em espécie realizadas no âmbito de aumento do capital social que correspondam à conversão de créditos em capital;

iii. Os prémios de emissão de participações sociais;

iv. A aplicação dos lucros contabilísticos passíveis de distribuição, de acordo com a legislação comercial, em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital.

Ora, no caso em apreço, pretendia-se a confirmação de que, não obstante as operações de fusão ocorridas e a exigência de preparação de balanço comparativo a 31.12.2022, se deveria atender à identificação de todas as entradas e saídas elegíveis materializadas em 2023, para efeitos de determinação do montante do benefício relativo ao ICE, nos termos do disposto no n.º iv) da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, ou seja, deveria ser tido por referência o lucro passível de distribuição à data da aplicação de resultados - no caso, maio de 2023 - o qual tem como base as contas assinadas a 31 de dezembro do ano de 2022, por oposição à consideração do balanço comparativo a 31.12.2022.

Esclareceu a entidade que, em setembro de 2023, ocorreram duas operações de fusão (realizadas ao abrigo do regime de neutralidade fiscal, com produção de efeitos contabilísticos e fiscais retroativos a 1 de janeiro de 2023), resultando na incorporação das sociedades A e B, na sociedade incorporante, aqui requerente.

Deste modo, decorrente das operações de fusão, a Requerente (na qualidade de sociedade incorporante) absorveu todo o património, ativo e passivo, das sociedades incorporadas.

Ora, refere a alínea d) do n.º 1 do artigo 98.º do Código das Sociedades Comerciais (adiante "CSC") que as administrações das sociedades que pretendam fundir-se elaboram, em conjunto, um projeto de fusão, donde constem, além de outros elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto no aspeto jurídico como económico, entre outros, o balanço de cada uma das sociedades intervenientes, do qual conste, designadamente, o valor dos elementos do ativo e do passivo a transferir para a sociedade incorporante ou para a nova sociedade.

No caso aplicável à entidade, acresce a alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo que o balanço referido na alínea d) do n.º 1 deve referir-se ao balanço do último exercício, desde que tenha sido encerrado nos seis meses anteriores à data do projeto de fusão.

Analisando o caso concreto, os projetos de fusão relativos à incorporação da sociedade A na Requerente e à fusão inversa da sociedade B na Requerente datam de 30 de junho de 2023, pelo que o balanço comparativo do resultado da fusão, a 31 de dezembro de 2022, cumpre com as exigências previstas no artigo 98.º do CSC.

Acresce que, de acordo com o § 39 da Estrutura Conceptual, os utentes devem ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Pelo que se torna fundamental que as demonstrações financeiras mostrem a informação financeira correspondente dos períodos precedentes.

Deste modo, entendemos que o valor contabilístico do balanço comparativo, elaborado com referência a 31 de dezembro de 2022, visa, exclusivamente, garantir e salvaguardar as exigências societárias previstas no CSC, bem como assegurar as políticas de continuidade e comparabilidade das demonstrações financeiras. Isto é essencial, uma vez que, no ano de 2023, aquando do fecho de contas em dezembro, a Requerente, na qualidade de entidade incorporante das operações de fusão, deverá

demonstrar a continuidade da atividade e possibilitar a comparabilidade das demonstrações financeiras.

Tal como referido no pedido, os efeitos contabilísticos e fiscais da reorganização societária - fusão - retroagiram a 1 de janeiro de 2023. Saliencia-se, contudo, que o que está em causa na presente análise são os lucros de 2022 que foram aplicados em resultados transitados, por deliberação em Assembleia Geral realizada em maio de 2023.

Assim sendo, considerando os efeitos no apuramento do benefício fiscal ICE, e o disposto no n.º 9 do artigo 43.º-D do EBF, bem como no artigo 12.º da Lei n.º 20/2023, em conjugação com os esclarecimentos dos pontos 16 e 17 do Ofício Circulado n.º 20261/2023, os lucros distribuíveis de cada período relevam no período em que são aplicados em resultados transitados ou, diretamente em reservas ou no aumento do capital e, desse modo, os lucros de 2022 relevam como "aumentos de capitais próprios elegíveis" no período de 2023. Note-se que a fusão retroage a 1 de janeiro de 2023, não relevando para o efeito o balanço comparativo a 31.12.2022, mas sim os lucros distribuíveis relativos ao período de tributação de 2022 de cada uma das sociedades intervenientes na fusão, aplicados em 2023.

Neste contexto, desde que verificados todos os requisitos exigíveis, atendendo ao disposto na subalínea iv), da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º-D do EBF, bem como às considerações mencionadas nos pontos anteriores desta informação, será relevante para o apuramento do ICE, no período de tributação de 2023, a aplicação dos lucros contabilísticos de 2022 passíveis de distribuição, de acordo com a legislação comercial, de todas as sociedades intervenientes na fusão, em resultados transitados. Para este efeito, dado que a entidade refere serem os únicos aumentos ou diminuições de capital próprio relevantes verificados em 2023, quer na esfera da requerente quer das demais intervenientes na fusão, considerar-se-ão como entradas elegíveis os lucros distribuíveis (da Requerente, enquanto sociedade individual), relativos ao período de 2022, aplicados em resultados transitados no ano de 2023.

Note-se, no entanto, que, para efeitos de apuramento do ICE, a deduzir quer no período de 2023 quer nos períodos de tributação seguintes, deverá ter-se em consideração, não só o montante objeto de análise no presente pedido (i.e., a aplicação em resultados transitados dos lucros distribuíveis da sociedade beneficiária (Requerente), enquanto sociedade individual), mas todas as entradas e saídas elegíveis, caso existam, verificadas no período de 2023, ocorridas na esfera de todas as sociedades intervenientes na operação de fusão, independentemente, dos referidos aumentos ou saídas terem sido verificados antes ou após a fusão (vd. artigo 43.º-D, n.ºs 3 e 9 do EBF).

II. Da qualificação como Small Mid Cap:

Questiona a Requerente se reúne os requisitos para se qualificar como Small Mid Cap, nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro (DL n.º 372/2007) e, nesses termos, poderá aplicar o disposto no n.º 2 do artigo 43.º-D do EBF.

Esclarece que, quando considerada de forma autónoma, se qualifica como Small Mid Cap, dado que, desde logo, individualmente, tem menos de 500 trabalhadores - mais precisamente 254, a 31 de dezembro de 2023.

Nos termos previstos no n.º 3 do artigo 2.º do DL n.º 372/2007, consideram-se Small Mid Cap, as empresas que, não sendo PME, se qualifiquem na categoria de empresas de pequena-média capitalização (Small Mid Cap). De acordo com este artigo, uma

empresa é considerada de pequena-média capitalização quando empregue menos de 500 pessoas. Para efeitos da qualificação como empresa de pequena-média capitalização, as empresas devem ser consideradas como sendo autónomas, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do anexo ao referido Decreto-Lei, independentemente, das relações com outras empresas, através de detenções de capital ou direitos de voto.

Segundo este diploma, apenas as empresas designadas por PME (vd. artigo 1.º do DL n.º 372/2007, de 6/11) são objeto de certificação pelo IAPMEI.

Cabe, no entanto, esclarecer que a certificação da qualificação de empresas como Small Mid Cap não compete à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), no âmbito das suas atribuições.

Pelo que, deverá a requerente verificar se cumpre todos os critérios previsto na lei (n.º 3 do artigo 2.º do DL n.º 372/2007) que lhe permitam assegurar-se que se qualifica como Small Mid Cap e, caso se encontrem reunidos todos requisitos, poderá aplicar o disposto no n.º 2 do artigo 43.º-D do EBF, com a redação dada pela Lei n.º 24-D/2022 - majoração em 0,5 pontos percentuais à taxa aplicada na dedução do montante do lucro tributável.

Note-se, contudo, que, sendo o ICE um benefício fiscal automático, poderá, à posteriori, a AT aferir se estão preenchidos os requisitos do n.º 3 do artigo 2.º do DL n.º 372/2007, no âmbito de controlo de benefícios fiscais, em sede de inspeção tributária.