

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais

Artigo/Verba: Art.43º-D - Regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas

Assunto: ICE - Entidades com período de tributação não coincidente com o ano civil

Processo: 26818, com despacho de 2024-08-28, do Diretor de Serviços da DSIRC, por subdelegação

Conteúdo: No caso em apreço, estava em causa a aplicação do Regime Fiscal de Incentivo à Capitalização das Empresas, previsto no artigo 43.º-D do EBF, no âmbito do qual a entidade pretendia:

- a confirmação de que se enquadra no conceito de empresa de pequena-média capitalização (Small Mid Cap);

e

- considerando que tem um período de tributação não coincidente com o ano civil, clarificar qual será, por referência ao período de tributação de 2023, a redação da lei aplicável, se a redação atual do artigo 43.º-D do EBF ou a redação resultante da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro.

A. Da qualificação como Small Mid Cap

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 esta norma, 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.

Nos termos do mesmo decreto lei, apenas são objeto de certificação do IAPMEI as empresas designadas por PME (art.º 1.º DL n.º 372/2007).

De referir que o conceito de Small Mid Cap tem vindo a ser utilizado de forma transversal no ordenamento interno. Com efeito, não se trata de um conceito fiscal, não obstante permitir, às empresas que reúnam os requisitos para ser qualificadas como tal, o acesso a determinadas vantagens/benefícios fiscais.

No entanto, a clarificação deste conceito, previsto no DL n.º 372/2007, de 06/11, e a qualificação de empresas como Small Mid Cap não compete à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), no âmbito das suas atribuições.

Pelo que, deverá a entidade verificar se cumpre todos os critérios previsto na lei (n.º 3 e 4 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 os requisitos para tal, poderá aplicar o disposto no n.º 2 do artigo 43.º-D do EBF.

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.

B. Da redação do artigo 43.º-D do EBF

No que respeita à questão de saber qual será a redação do artigo 43.º-D do EBF aplicável ao período de tributação de 2023, para apuramento do benefício fiscal relativo ao ICE, considerando que tem um período de tributação não coincidente com o ano civil, importa desde já referir que o ICE não dispõe de qualquer norma específica que regule as situações em que as empresas adotem um período de tributação não coincidente com o ano civil.

Com efeito, 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 Incentivo à Capitalização das Empresas (ICE), através do aditamento do artigo 43.º-D ao Estatuto dos Benefícios Fiscais. Posteriormente, este artigo veio a ser 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 referir que, relativamente a esta matéria, foi divulgado o Ofício Circulado n.º 20261/2023, de 16 de outubro de 2023.

De salientar que, de acordo com o n.º 9 do artigo 43.º-D do EBF e com o n.º 1 do artigo 252.º Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, apenas relevam os aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis verificados nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2023.

No entanto, alguns aspetos deste regime foram recentemente objeto de alterações pelo artigo 262.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2024.

Em conformidade com o artigo 320.º da LOE 2024, as referidas alterações entraram em vigor em 01 de janeiro de 2024.

De referir ainda que, no que respeita ao ICE, a mesma lei estabeleceu, no n.º 2 do artigo 238.º, uma disposição transitória em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, prevendo que a dedução prevista no regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas, calculada nos termos do artigo 43.º-D do EBF, é majorada em 50 % em 2024, em 30 % em 2025 e em 20 % em 2026, sendo o montante assim apurado sujeito ao limite previsto no n.º 4 do mesmo artigo.

No entanto, o legislador não consagrou qualquer norma de produção de efeitos referente às alterações do artigo 43.º-D do EBF, que faça afastar as regras gerais de aplicação da lei no tempo.

Pelo que, tendo as alterações ao artigo 43.º-D do EBF entrado em vigor em 01 de janeiro de 2024 (artigo 320.º da LOE 2024), a sua aplicação vale para os novos factos tributários, ou seja, sendo a lei omissa quanto à sua aplicação temporal, haverá que concluir-se que esta norma é aplicável a todos os factos tributários que ocorram em ou após o início da sua vigência.

Ora, a questão da requerente está precisamente no facto de ter um período de tributação não coincidente com o ano civil, com início a 01 de setembro e terminus a 31

de agosto, tendo, nesses termos, dúvidas sobre a redação do artigo 43.º-D a aplicar para o cálculo da dedução a título de ICE no período de tributação de 2023, que teve início em dia 01 de setembro de 2023 e terminará no dia 31 de agosto de 2024.

Importa referir que o benefício fiscal em causa opera por dedução ao rendimento, estando, nesses termos, intrinsecamente ligado ao IRC e ao seu conjunto de regras de tributação, designadamente à periodização, pelo que cumpre aferir, em primeiro lugar, se a nova redação do artigo 43.º-D do EBF se aplica apenas aos períodos de tributação iniciados em ou após 01 de janeiro de 2024 ou se tem aplicação imediata e, nesse caso, se se aplica já ao período de tributação de 2023 em curso, como acontece no caso da requerente.

O IRC caracteriza-se por ser um imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, assentando em factos tributários de formação sucessiva, sendo que o facto tributário sujeito a imposto só está completo no último dia do período de tributação.

A fixação do facto tributário no último dia do período de tributação, conforme resulta do n.º 9 do artigo 8.º do Código do IRC, significa que, para um período de tributação iniciado em 01 de setembro de 2023 e que termina a 31 de agosto de 2024, o facto tributário só se pode considerar verificado nesta última data.

É, assim, forçoso concluir-se que a lei aplicável é precisamente aquela que se encontra em vigor à data da verificação do facto tributário sujeito a imposto, que, no caso da requerente, ocorre em 31.08.2024.

Assim, no caso concreto, considerando que o facto tributário sujeito a imposto, embora de formação sucessiva, só está completo no último dia do período de tributação - em 31.08.2024 - e o facto de o lucro tributável ser uno e indivisível, considerando, ainda, que, na ausência de disposição transitória noutro sentido, as alterações introduzidas ao artigo 43.º-D do EBF, pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, entraram em vigor em 01.01.2024, sendo aplicáveis a todos os factos tributários que ocorram em ou após o início da sua vigência, deverá o sujeito passivo aplicar a redação do artigo 43.º-D do EBF, dada pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, para o cálculo do ICE a todo o período de tributação de 2023, que, no seu caso, corresponderá ao período compreendido entre 01.09.2023 e 31.08.2024, que, neste caso, se trata do período de tributação de 2023 daquela entidade.