

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código Fiscal do Investimento (CFI)
Artigo:	25.º
Assunto:	Notificação à Comissão Europeia no âmbito de um grande projeto de investimento por se encontrarem verificadas as condições para que se considere que os dois projetos em causa integram o conceito de « Projeto de investimento único ».
Processo:	2019 004225, PIV n.º 16403, sancionado por Despacho, de 31 agosto de 2020, da Subdiretora-Geral do IR.
Conteúdo:	No caso em apreço estava em causa um grupo de sociedades tributado pelo Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS) que pretendia esclarecimentos relativos aos auxílios estatais com finalidade regional, designadamente, acerca da obrigatoriedade (ou não) de notificação à Comissão Europeia quando excedido o montante ajustado dos auxílios previsto no ponto 20 alínea n) das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (OAR).

Para o efeito, informam que uma das sociedades celebrou, no Ano X, com o Estado Português, um Contrato Fiscal de Investimento ao abrigo do art.º 9.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro e do art.º 41.º n.ºs 1 a 3 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), para a realização de um investimento, cujo período de investimento está compreendido entre o Ano X e o Ano X+2 e ao qual foi concedido um benefício fiscal num determinado montante.

E que, no início do Ano X+2, foi iniciado um projeto de investimento relativamente ao qual a mesma sociedade beneficiou do RFAI.

Uma vez que a sociedade em causa integra o perímetro do grupo abrangido pelo RETGS, os benefícios fiscais aqui em causa operam por dedução à coleta apurada na esfera do grupo.

Esclareceram, ainda, que as aplicações relevantes consideradas para efeitos do RFAI não beneficiaram de qualquer outro incentivo financeiro ou fiscal e, portanto, não beneficiaram do benefício fiscal contratual ao investimento objeto do Contrato Fiscal de Investimento, assinado no Ano X.

Solicitaram o esclarecimento das seguintes questões:

1ª Questão

"O benefício fiscal contratual ao investimento produtivo usufruído nos termos de um contrato de benefícios fiscais ao investimento celebrado no Ano X, nos termos do regime previsto no capítulo I da parte II do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, relativo a um projeto de investimento realizado nos Anos X e X+1, deve ser adicionado ao montante do RFAI resultante de um projeto de investimento iniciado no início de X+2, para efeitos de avaliação se o montante máximo ajustado do benefício de 18.750.000 euros é ultrapassado?"

2ª Questão

"Caso o montante do investimento realizado no âmbito de um projeto permita o apuramento de um crédito de RFAI, nos termos do respetivo regime, designadamente a alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento, superior ao montante máximo ajustado dos auxílios de 18.750.000 euros, o sujeito passivo encontra-se dispensado de efetuar a comunicação prevista no n.º 1 do artigo 8.º da Portaria 297/2015 se considerar RFAI num montante acumulado não superior a aquele montante máximo ajustado?"

3ª Questão

"Quais as implicações e penalidades aplicáveis no caso de não cumprimento da obrigação prevista no n.º 1 do artigo 8.º da Portaria n.º 297/2015, na circunstância de o montante

acumulado do RFAI ultrapassar o montante máximo ajustado do auxílio de 18.750.000 euros? Verifica-se a perda automática do direito a dedução do crédito fiscal?"

4ª Questão

"Para efeitos do n.º 3 do artigo 25.º do Código Fiscal do Investimento e do n.º 1 do artigo 8.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro (adiante "Portaria 297/2015"), os sujeitos passivos estão obrigados a proceder a entrega dos elementos previstos no artigo 7.º daquela Portaria (pelo facto de o benefício fiscal exceder o montante máximo ajustado dos auxílios de 18.750.000 euros) ate ao ultimo dia:

a) do período de tributação em que o montante acumulado do RFAI proporcionado pelo investimento já realizado no âmbito de um investimento inicial (em curso no ano em causa) ultrapasse aquele montante máximo ajustado dos auxílios? ou apenas,

b) do período de tributação em que o montante acumulado do RFAI utilizado/deduzido relativamente ao investimento inicial em causa ultrapasse aquele montante máximo ajustado dos auxílios?"

Importa referir que estão em causa dois benefícios fiscais, os "**Benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo**" e o "**Regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI)**", regulamentados ao abrigo de diferente legislação nacional e comunitária.

Determina o n.º 3 do art.º 25.º do CFI que, nos termos da legislação europeia, é notificada à Comissão Europeia a concessão de benefícios fiscais que preencham as condições definidas nessa legislação.

E, de acordo com o n.º 1 do art.º 5.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que procede à regulamentação do RFAI, "*Para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 25.º do Código Fiscal do Investimento, deve ser notificada à Comissão Europeia a concessão de auxílios que excedam o montante máximo de auxílio admissível para um investimento com aplicações relevantes de € 100.000.000, tal como calculado de acordo com o mecanismo definido no parágrafo 20 do artigo 2.º do RGIC*" e, de acordo com o n.º 2, "*O cálculo do limite referido no número anterior deve ter em consideração o montante total dos auxílios de Estado concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes.*"

No que respeita à **1ª questão**, estava em causa saber se o montante do benefício fiscal relativo ao Contrato Fiscal de Investimento (respeitante ao período que decorre do Ano X ao Ano X+2), deveria ser adicionado ao montante do benefício fiscal resultante do RFAI (relativo ao período entre o Ano X+2 e o Ano X+4), de modo a aferir se o limiar de notificação previsto no ponto 20 alínea n) das OAR, foi ultrapassado, conforme determina o n.º 3 do art.º 25.º do CFI e o n.º 1 do art.º 5.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

Quanto ao benefício relativo ao **RFAI**, para além da legislação nacional que o prevê, o mesmo deverá ser analisado à luz do regulamento comunitário ao abrigo do qual foi criado, no caso, o **Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho de 2014 (RGIC)**, devendo ainda atender-se às **OAR 2014-2020**.

No que respeita aos **Benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo**, para além dos diplomas legais que os preveem, deverá atender-se ao regulamento comunitário ao abrigo do qual foram criados, o **Regulamento (CE) N.º 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto de 2008** e, ainda ao que determinam as **OAR 2007-2013**. Salienta-se que, no que respeita a este benefício fiscal, o respetivo contrato foi celebrado com o Estado Português no Ano X, ao abrigo do anterior CFI, no qual foi estipulado que o período de investimento seria compreendido entre o Ano X e o Ano X+2.

Antes de mais, importa, clarificar a distinção entre intensidades máximas de auxílio e limiares de notificação os quais correspondem a conceitos distintos (veja-se o considerando 25 do atual RGIC).

Com efeito, as intensidades máximas de auxílio correspondem a limites máximos (globais) e são determinadas previamente ao montante de auxílios a conceder, impondo que, quando sejam excedidos os limites, o beneficiário adicione ao IRC liquidado o respetivo excesso, para efeitos de apuramento do imposto a pagar ou a recuperar, de modo a garantir o respeito por esses limites.

Já os limiares de notificação têm uma natureza processual, determinando que determinados auxílios individuais, pelas suas características e/ou valor, tenham de ser obrigatoriamente notificados à Comissão, estando em causa, no caso concreto, a obrigação de notificação nos termos do n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, caso se constate que os auxílios provenientes de todas as fontes sejam suscetíveis de excederem o limiar de notificação previsto no n.º 20, alínea n) das OAR 2014-2020.

As OAR 2007-2013, não definiam o que se devia entender por “projeto de investimento único”, indicando apenas que um grande projeto de investimento seria um *«projeto único quando o investimento inicial for realizado por uma ou mais empresas num período de três anos e for constituído por um conjunto de ativos de capital fixo economicamente indivisíveis»* (n.º 60).

Pelo contrário, as OAR 2014-2020 estabelecem uma definição de **«Projeto de investimento único»**, considerando-se como tal *«um investimento inicial iniciado pelo mesmo beneficiário (a nível do grupo) ao longo de um período de três anos a contar da data de início dos trabalhos associados a outro investimento que beneficia de auxílio na mesma região NUTS 3»* (alínea t) do n.º 20), e bem assim, de **«Grande projeto de investimento»**, considerando como tal *«um investimento inicial com custos elegíveis superiores a 50 milhões de EUR, calculados com base no preço e na taxa de câmbio em vigor à data de concessão do auxílio»* (alínea l) n.º 20).

No caso concreto, face à regulamentação em vigor, nomeadamente a alínea t) do n.º 20 das OAR 2014-2020 e alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, considerou-se que estão reunidas as condições factuais para que se possa considerar que estamos perante um **“projeto de investimento único”** na medida em que estamos perante:

- (i) um investimento inicial iniciado pelo mesmo beneficiário;
- (ii) ao longo de um período de três anos a contar da data de início dos trabalhos associados a outro investimento (Contrato Fiscal de Investimento assinado no Ano X; Projeto de investimento: aplicações relevantes a concretizar entre o Ano X e o Ano X+2; Projeto de investimento: aplicações relevantes a concretizar entre o Ano X+2 e o Ano X+4);
- (iii) concretizado na mesma região NUTS 3.

Note-se que, para efeitos da contagem do prazo de três anos releva a data de início de um projeto de investimento subsequente a um outro projeto de investimento iniciado nos três anos anteriores pelo mesmo beneficiário, pelo que se conclui que, no que respeita ao conceito de “projeto de investimento único”, o projeto de investimento que pretende beneficiar de RFAI deve ser considerado conjuntamente com o projeto de investimento que foi objeto do Contrato Fiscal de Investimento.

Note-se ainda que, nos termos do regime transitório consagrado no n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que revogou o anterior Código Fiscal do Investimento (CFI), as regras do RFAI previstas no novo CFI, aprovado por este diploma, são aplicáveis aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014 (salvo o disposto no n.º 3 deste artigo) tendo como ponto de referência o novo Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), o Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho de 2014, que, ao abrigo do art.º 109.º do TFUE, declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos art.º 107.º e 108.º do Tratado, e mais especificamente as OAR 2014-2020.

Relativamente a qualquer dúvida que possa existir, face à norma de direito transitório constante do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, deverá necessariamente prevalecer

a interpretação que se revele como compatível com regulamentação Europeia, em especial com o disposto no RGIC qualquer que seja a sua versão, bem como com as OAR para as quais o RGIC remete, obstando por outro lado a uma aplicação das normas nacionais que se revelem desconformes com aquelas regras, como sucederia com uma eventual interpretação que fosse suscetível de afastar a aplicação de obrigação de notificação que decorra do direito europeu.

Face ao exposto, para aferir se o limiar de notificação previsto no n.º 20, alínea n) das OAR 2014-2020 foi ultrapassado, o montante relativo ao benefício fiscal resultante do RFAI deve ser adicionado ao montante do benefício fiscal resultante do Contrato Fiscal ao Investimento, celebrado com o Estado Português, porquanto estão reunidas as condições factuais para que se possa considerar que estamos perante um "**projeto de investimento único**", de acordo com a alínea t) do n.º 20 das OAR 2014-2020 e alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro.

Com efeito, o art.º 5.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, sob a epígrafe "*Notificação à Comissão Europeia - Grandes projetos de investimento*" prevê no seu n.º 1 que para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 25.º do CFI, deve ser notificada à Comissão Europeia "(...) a concessão de auxílios que excedam o montante máximo de auxílio admissível para um investimento com aplicações relevantes de € 100.000.000,00, tal como calculado de acordo com o mecanismo definido no parágrafo 20 do artigo 2.º do RGIC.", o que, no caso concreto, atendendo a que a intensidade máxima de auxílio aplicável na zona em causa é 25%, corresponde a € 18.750.000,00

E, por sua vez, o parágrafo 20) do art.º 2.º do RGIC define «*Montante ajustado do auxílio*», como o montante máximo admissível do auxílio para um grande projeto de investimento, calculado de acordo com a seguinte fórmula:

$$\text{montante máximo do auxílio} = R \times (A + 0,50 \times B + 0 \times C)$$

em que:

R é a intensidade máxima de auxílio aplicável na zona em causa estabelecida num mapa aprovado de

auxílios com finalidade regional em vigor na data em que o auxílio é concedido, excluindo a maior intensidade de auxílio para as PME;

A são os 50 milhões de EUR iniciais de custos elegíveis, **B** é a parte dos custos elegíveis entre 50 milhões e 100 milhões de EUR; e

C é a parte dos custos elegíveis acima de 100 milhões de EUR.

No caso em apreço, atendendo a que se encontram verificadas as condições para que se considere que os dois projetos em causa integrem o conceito de «Projeto de investimento único», em face dos valores constantes do Contrato Fiscal do Investimento e dos valores relativos ao projeto de investimento no âmbito do qual a entidade beneficiou do RFAI, verifica-se que o limiar de notificação à Comissão Europeia foi ultrapassado.

Quanto à **2.ª questão**, esclarece-se, antes de mais, que ao sujeito passivo não assiste, de acordo com os normativos legais aplicáveis, o direito a optar, ou não, por obter a autorização da Comissão Europeia, sem prejuízo de lhe poder, eventualmente, assistir o direito de prescindir de considerar, para efeitos de RFAI, parte do investimento efetivamente realizado (e elegível).

Pelo que, relativamente à questão de saber se o sujeito passivo poderá inscrever no anexo D da declaração modelo 22 montantes relativos a aplicações relevantes e correspondente dotação do RFAI do período que fiquem aquém dos limiares de notificação, ainda que o investimento efetivamente realizado (e elegível) conduzisse a que tais limites fossem ultrapassados, afigura-se que nem as regras do RFAI nem as regras europeias em matéria de auxílio de Estado obstam a essa hipótese.

No que respeita à **3.ª questão**, esclarece-se que a ausência de notificação atempada à Comissão Europeia de um auxílio individual que exceda o limiar de notificação implica que a respetiva concessão/utilização se encontre em violação do artigo 108.º n.º 3, do TFUE, sendo, por conseguinte, o mesmo considerado como um auxílio «ilegal» e, nessas circunstâncias, não pode o sujeito passivo usufruir do benefício.

Na **4.ª questão**, é suscitada a questão de saber, no caso de serem ultrapassados os limiares de notificação, quando se deve proceder para que se efetive a notificação à Comissão Europeia.

De notar que se trata de uma obrigação que, no quadro do direito europeu, recai sobre as autoridades estatais que concedem o benefício e não sobre o contribuinte, visando a obrigação de proceder à entrega dos elementos previstos no artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, prevista no n.º 1 do artigo 8.º da referida Portaria, permitir o cumprimento atempado dessa obrigação.

Regra geral, as OAR e o RGIC não têm em conta as circunstâncias próprias dos regimes de auxílios de natureza fiscal, exceto relativamente ao efeito incentivo, relativamente ao qual o n.º 4 do artigo 6.º do RGIC permite afastar, em certas condições, o princípio geral previsto nos pontos 64 e 65 das OAR 2014-2020, segundo os quais «*Os trabalhos efetuados com base num investimento individual só podem iniciar-se após a apresentação do formulário de pedido de auxílio*» e que «*se os trabalhos começarem antes da apresentação do formulário de pedido de auxílio, nenhum auxílio concedido para efeito desse investimento individual será considerado compatível com o mercado interno*», princípio este que é igualmente consagrado no n.º 18 do RGIC.

Relativamente aos auxílios individuais que excedam os limiares de notificação, conforme resulta do artigo 58.º do RGIC, os mesmos são apreciados nos termos do atual Regulamento (UE) n.º 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, devendo, nomeadamente, a notificação de auxílios ser efetuada de forma atempada e previamente à respetiva atribuição, a qual fica suspensa até à decisão da Comissão (cf. artigo 2.º e 3.º do Regulamento).

A obrigação prevista no referido no n.º 1 do artigo 8.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, visa precisamente assegurar o cumprimento desta obrigação de notificação, que deve necessariamente ocorrer anteriormente à atribuição do auxílio relativo ao investimento inicial, que, no caso em apreço, dada a natureza automática do benefício fiscal, se considera ocorrer com a entrega da declaração periódica de rendimentos relativa ao primeiro período em que sejam efetuadas aplicações relevantes elegíveis no âmbito do RFAI, razão pela qual o legislador estabeleceu como prazo para a entrega dos elementos necessários para proceder à notificação à Comissão Europeia o final do primeiro período de tributação.

Daqui decorre que o prazo para a entrega dos elementos estabelecido no n.º 1 do artigo 8.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, **se reporta ao final do primeiro período de tributação em que sejam efetuadas aplicações relevantes relativas ao projeto de investimento que determine a obrigação de notificação**, sendo que, num caso como o presente, em que essa obrigação de notificação decorre da aplicação do conceito de "projeto de investimento único", corresponde ao primeiro período de tributação em que sejam efetuadas as primeiras aplicações relevantes respeitantes ao novo investimento inicial, o qual, somado aos investimentos anteriores, determina a ultrapassagem dos limiares de notificação.

Sublinha-se que, nesta situação, a empresa apenas poderia usufruir de quaisquer benefícios fiscais respeitantes ao novo investimento inicial após a decisão favorável da Comissão. |