

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IRC
Artigo:	67.º
Assunto:	Limitação à dedutibilidade de GFL – Alterações ATAD – Cálculo do EBITDA
Processo:	895/20, PIV n.º 17168, com despacho da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, de 22-04-2020
Conteúdo:	As questões que se levantam, no caso em apreço, prendem-se com o que se deve entender por " <i>lucro tributável ou prejuízo fiscal sujeito e não isento</i> " e por " <i>gastos de financiamento líquidos</i> ", para efeitos do apuramento do EBITDA fiscal, de acordo com a nova redação do n.º 13 do art.º 67.º do Código do IRC (CIRC), introduzida pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio (Lei 32/2019).

A Lei 32/2019 entrou em vigor no dia 4 de maio de 2019 e transpôs para a ordem jurídica nacional a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno (Diretiva ATAD).

A referida Lei veio introduzir alterações, nomeadamente, aos n.ºs 12 e 13 do art.º 67.º do CIRC, os quais definem o que se consideram, para efeitos desse artigo, gastos de financiamento líquidos (GFL) e resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos (EBITDA fiscal).

As alterações introduzidas na definição de GFL, prevista no n.º 12 do art.º 67.º do CIRC, e na redação do n.º 13 do mesmo artigo, tiveram como objetivo assegurar o respetivo alinhamento com as definições estabelecidas nas alíneas 1) e 2) do art.º 2.º e com o previsto no n.º 2 do art.º 4.º, ambos da Diretiva ATAD.

Segundo o n.º 2 do art.º 4.º da Diretiva ATAD, "*O EBITDA é calculado reintegrando nos rendimentos sujeitos a imposto sobre as sociedades no Estado-Membro do contribuinte os montantes ajustados para efeitos fiscais relativos aos gastos excessivos com empréstimos obtidos, bem como os montantes ajustados para efeitos fiscais relativos a depreciações e amortizações. Os rendimentos isentos de imposto são excluídos do EBITDA do contribuinte.*".

Face ao disposto naquela diretiva, o EBITDA fiscal deve, agora, corresponder ao resultado fiscal (lucro ou prejuízo) sujeito e não isento de imposto, expurgado dos montantes fiscalmente dedutíveis relativos, quer a GFL, quer a depreciações e amortizações, o que equivale a dizer que para o cálculo do EBITDA fiscal concorrem todos os gastos fiscalmente dedutíveis, com exceção dos relativos a GFL e a depreciações e amortizações.

Previamente a estas alterações, o EBITDA fiscal correspondia ao EBITDA apurado na contabilidade corrigido das componentes positivas e negativas a que se referia o então n.º 13 do art.º 67.º do CIRC. Assim, e para apuramento do EBITDA fiscal, parte-se agora do resultado fiscal, quando antes se partia do resultado contabilístico.

A atual redação do n.º 13 do art.º 67.º do CIRC estabelece que "*Para efeitos do presente artigo, o resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos corresponde ao lucro tributável ou prejuízo fiscal sujeito e não isento, adicionado dos gastos de financiamento líquidos e das depreciações e amortizações que sejam fiscalmente dedutíveis.*".

Refira-se que, em conformidade com o n.º 1 do art.º 17.º do CIRC, o lucro tributável (ou prejuízo fiscal) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC.

Uma das correções que o CIRC impõe é precisamente quanto à dedutibilidade de GFL, conforme previsto no seu art.º 67.

Assim, verifica-se que a determinação do lucro tributável (ou prejuízo fiscal) implica a correção relativa à dedutibilidade de GFL imposta pelo art.º 67.º do CIRC. No entanto, para determinação dessa correção, concretamente para o cálculo do limite previsto na alínea b) do n.º 1 do art.º 67.º do CIRC, é necessário apurar o EBITDA fiscal em conformidade com o n.º 13 do mesmo artigo.

Ora, sendo o EBITDA fiscal relevante para a determinação do lucro tributável (ou prejuízo fiscal), tal como definido no n.º 1 do art.º 17º do CIRC, não pode ser este o conceito de lucro tributável (ou prejuízo fiscal) a considerar para efeitos do apuramento do próprio EBITDA fiscal.

Assim, e de forma a evitar-se esta situação, para apuramento do EBITDA fiscal, em conformidade com o n.º 13 do art.º 67.º do CIRC, deve considerar-se o lucro tributável ou prejuízo fiscal (sujeito e não isento), determinado nos termos do n.º 1 do art.º 17.º do CIRC, devendo este, contudo, ser expurgado de todos os ajustamentos fiscais decorrentes da aplicação do art.º 67.º do CIRC, ou seja, o mesmo não deve estar influenciado pelos acréscimos e deduções que são refletidos, respetivamente, nos campos 748 e 795 do quadro 07 da declaração Modelo 22.

Ao lucro tributável ou prejuízo fiscal (sujeito e não isento), assim determinado, deve, então, ser adicionado o montante relativo aos GFL e o montante relativo às depreciações e amortizações que sejam fiscalmente dedutíveis.

Refira-se que os GFL a considerar não são os fiscalmente dedutíveis, os quais são obtidos após aplicação da limitação a que se refere o n.º 1 do art.º 67.º do CIRC, mas sim, os GFL tal como definidos no n.º 12 do mesmo artigo, ou seja, sem aplicação daquela limitação, já que o resultado fiscal (lucro ou prejuízo), determinado nos termos anteriormente referidos, está influenciado pela totalidade dos GFL contabilizados, independentemente de os mesmos poderem ou não ser aceites fiscalmente. |