

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.73º - Definições e âmbito de aplicação
- Assunto: Operação de fusão por incorporação de outra sociedade - regime de neutralidade fiscal
- Processo: 25277, com despacho de 2023-12-13, do Diretor de Serviços da DSIRC, por subdelegação
- Conteúdo: No âmbito de uma operação de fusão, uma sociedade pretende incorporar a totalidade do património de outra sociedade, atribuindo partes do seu capital social aos sócios da sociedade fundida, através da realização do necessário aumento de capital.

A fusão das duas sociedades é ditada por imperativos de competitividade, simplificação e racionalização organizacional e administrativa capazes de promover o valor dos negócios das sociedades envolvidas. Com a fusão visa-se promover a rentabilidade da operação das empresas envolvidas, reforçar a sua solidez, aumentar a sua eficiência, reforçar a alavancagem financeira e promover melhorias de gestão

Após a fusão, a sociedade incorporante irá manter, para efeitos fiscais, os elementos patrimoniais objeto de transferência pelos mesmos valores que tinham na sociedade incorporada antes da realização da operação em apreço, considerando-se que tais valores são os que resultam da aplicação das disposições fiscais.

Os efeitos contabilísticos e fiscais da operação irão dar-se no mesmo período de tributação do registo da operação de fusão, data em que se produzem os efeitos jurídicos.

Do regime de neutralidade fiscal

O n.º 1 do artigo 73.º do Código do IRC (CIRC) elenca as várias modalidades de fusão contempladas no regime de neutralidade fiscal, destacando-se, para o que no presente caso interessa, a prevista na alínea a), na qual se estabelece que se considera fusão a operação em que se dá a "transferência global do património de uma ou mais sociedades (sociedades fundidas) para outra sociedade já existente (sociedade beneficiária) e a atribuição aos sócios daquelas de partes representativas do capital social da beneficiária e, eventualmente, de quantias em dinheiro que não excedam 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhes forem atribuídas".

Segundo o n.º 7 do art.º 73.º do CIRC, o regime especial de neutralidade fiscal é aplicável a operações de fusão em que intervenham: sociedades com sede ou direção efetiva em território português sujeitas e não isentas de IRC; e Sociedade ou sociedades de outros Estados membros da União Europeia, desde que todas as sociedades se encontrem nas condições estabelecidas no artigo 3.º da Diretiva n.º 2009/133/CE, do Conselho, de 19 de outubro.

Para além do elemento formal, o regime de neutralidade fiscal exige a observância, por parte das sociedades envolvidas (fundida e beneficiária), de um conjunto de requisitos de elegibilidade e de tratamento fiscal de elementos financeiros estabelecidos no n.º 7 do artigo 73.º e no artigo 74.º, ambos do CIRC, respetivamente.

Na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas, o n.º 1 do artigo 74.º do CIRC estabelece que não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão, nem são considerados como rendimentos, nos termos do n.º 3 do artigo 28.º e do n.º 3 do artigo 28.º-A, os ajustamentos em inventários e as perdas por imparidade e outras correções de valor que respeitem a créditos, inventários e, bem assim, nos termos do n.º 4 do artigo 39.º, as provisões relativas a obrigações e encargos objeto de transferência, aceites para efeitos fiscais, desde que, designadamente, as sociedades envolvidas na operação (fundida e beneficiária) sejam ambas sociedades residentes em território português.

Deve igualmente verificar-se, na sociedade beneficiária, a manutenção, para efeitos fiscais, dos elementos patrimoniais objeto de transferência pelos mesmos valores pelos quais eram valorizados na sociedade fundida, antes da realização da operação.

Para além disso, ainda na determinação do lucro tributável da sociedade beneficiária, as depreciações ou amortizações sobre os elementos transferidos do ativo fixo tangível, ativo intangível e das propriedades de investimento, contabilizadas ao custo histórico, são efetuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido na sociedade fundida.

Por último, os ajustamentos em inventários, as perdas por imparidade e as provisões que forem transferidos têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável na sociedade fundida.

Tendo em conta o que antecede, conclui-se que a operação de fusão projetada parece ser abrangida pelo regime especial de neutralidade fiscal, porquanto:

- a) A operação enquadra-se na alínea a) do n.º 1 do artigo 73.º do CIRC;
- b) A sociedade fundida e a sociedade beneficiária são sociedades com sede ou direção efetiva em território português, sujeitas e não isentas ao regime geral de IRC;
- c) Os elementos patrimoniais da sociedade a incorporar serão transferidos, para efeitos fiscais, pelo seu valor contabilístico;
- d) A sociedade beneficiária manterá, para efeitos fiscais, o regime e critérios que vinham a ser seguido em matéria de depreciações, amortizações, ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões;
- e) É expectável que o período a que se reportam os efeitos contabilísticos da operação seja coincidente com o período de tributação a que se reportam os efeitos jurídicos da mesma.

Da norma específica antiabuso

Para que a operação se subordine ao regime de neutralidade fiscal é imperativo que a mesma seja efetuada por razões económicas válidas e que, portanto, não tenha lugar a aplicação da cláusula antiabuso prevista no n.º 10 do artigo 73.º do CIRC.

Tendo em conta os motivos apresentados para a realização da operação afigura-se que as razões que estão na base da realização desta operação são sobretudo razões económicas válidas e não apenas razões que tenham como principal objetivo, ou um dos principais objetivos, a evasão fiscal.

Em todo o caso, embora a operação sob análise possa ser elegível para feitos do

regime de neutralidade fiscal, tal não significa que, a posteriori, os benefícios fiscais decorrentes da aplicação deste regime especial possam ficar sem efeito, já que um juízo definitivo sobre as principais motivações de uma operação deste tipo apenas pode ser feito em sede de ação de inspeção, mediante a consideração da totalidade dos elementos e circunstâncias, anteriores, simultâneas e posteriores, que afetam a operação projetada.