

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.88º - Taxas de tributação autónoma
- Assunto: Regime excecional no âmbito do IRC - Sucursal portuguesa da entidade incorporante, após operação de fusão transfronteiriça, em que prossegue a atividade da sociedade incorporada, apurou prejuízo fiscal em 2022
- Processo: 25630, com despacho de 2024-06-08, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Uma sucursal em Portugal da Sociedade A pretende saber se, após uma operação de fusão transfronteiriça intracomunitária, em que, na qualidade de sucursal da entidade incorporante (Sociedade A), continua a desenvolver as atividades até então prosseguidas pela Sociedade B (sociedade incorporada), poderá não aplicar o agravamento das taxas de tributação autónoma, previsto no n.º 14 do artigo 88.º do CIRC, em virtude de ter apurado prejuízo fiscal no período de tributação, à luz do disposto no artigo 230.º da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro.

### a) Tributação Autónoma

1- O n.º 14 do artigo 88.º do CIRC, aditado pela Lei n.º 55 -A/2010, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado [LOE] para 2011), determina que as taxas de tributação autónoma previstas naquele artigo são elevadas em dez pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal "no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC".

2- O artigo 230.º da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro (LOE/ 2023), cuja epígrafe é "Regime excecional no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas", veio estabelecer que "[o] disposto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC não é aplicável, nos períodos de tributação de 2022 e 2023, quando:

a) O sujeito passivo tenha obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores e as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º e 121.º do mesmo Código, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos;

b) Estes correspondam ao período de tributação de início de atividade ou a um dos dois períodos seguintes".

3- A problemática circunscreve-se à questão de saber se a entidade, após a operação de fusão transfronteiriça intracomunitária, com a transferência do património global da sociedade incorporada para um estabelecimento estável da sociedade incorporante em Portugal, poderá ser enquadrada na situação da alínea a) do artigo 230.º da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro e, no caso de assim não se entender, se se aplica a al. b) do mesmo artigo, na medida em que se encontram contempladas as situações de reestruturação e reorganizações empresariais, em especial as fusões, na letra do artigo 230.º da Lei n.º 24-D/2022.

b) Regime da Operação de Fusão e os seus Efeitos

4- No âmbito societário, o regime da fusão está consagrado nos artigos 97.º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

5- O n.º 1 do artigo 97.º do CSC refere que "[d]uas ou mais sociedades, ainda que de tipo diverso, podem fundir-se mediante a sua reunião numa só", podendo ser realizada mediante a transferência global do património de uma ou mais sociedades para outra e a atribuição aos sócios daquelas de partes, ações ou quotas desta, ou mediante a constituição de uma nova sociedade, para a qual se transferem globalmente os patrimónios das sociedades fundidas, sendo aos sócios destas atribuídas partes, ações ou quotas da nova sociedade (artigo 97.º, n.º 4 CSC).

6- À deliberação da fusão por todas as sociedades participantes na fusão, sem que tenha ocorrido nenhum dos eventos mencionados no artigo 111.º do CSC, segue-se o seu registo, ex lege, e conseqüente produção dos efeitos da fusão previstos no artigo 112.º do CSC: extinção das sociedades incorporadas ou fundidas, transmitindo-se todos os direitos e obrigações para a sociedade incorporante ou para a nova sociedade; os sócios(s) da(s) sociedade(s) extinta(s) tornam-se sócios da sociedade incorporante ou da nova sociedade.

7- Os artigos 117.º-A a 117.º-L do CSC, aditados pela Lei n.º 19/2009, de 12 de maio, vieram introduzir no ordenamento jurídico português a matéria relativa às fusões transfronteiriças de sociedades de responsabilidade limitada, em transposição do disposto na Diretiva n.º 2005/56/CE, do Parlamento e do Conselho, de 26 de outubro.

8- Para efeitos deste diploma, considera-se fusão transfronteiriça "a reunião numa só de duas ou mais sociedades desde que uma das sociedades participantes na fusão tenha sede em Portugal e outra das sociedades participantes na fusão tenha sido constituída de acordo com a legislação de um Estado membro, nos termos da Directiva n.º 2005/56/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Outubro, e tenha a sede estatutária, a administração central ou o estabelecimento principal no território da Comunidade".

9- No que respeita aos efeitos do registo da fusão transfronteiriça, o artigo 117.º-H do CSC remete para o artigo 112.º do CSC.

10- Nos termos do artigo 67.º-A do Código do Registo Comercial (CRC), o registo da fusão é efetuado, oficiosamente, relativamente às sociedades incorporadas, com base numa notificação efetuada por parte dos serviços de registo onde a sociedade incorporante procedeu ao registo da mesma.

11- Não obstante, no caso da fusão interna, o registo desta determine a extinção imediata da(s) sociedade(s) incorporada(s), no caso das fusões transfronteiriças esta regra é excecionada, atendendo-se à data de produção de efeitos jurídicos constante da notificação, conforme resulta do n.º 4 do artigo 67.º-A do CRC: "A receção de notificação do início da produção de efeitos de fusão transfronteiriça, efetuada por registo competente do respetivo Estado-Membro da União Europeia, determina a realização oficiosa do registo da fusão transfronteiriça e o cancelamento da matrícula das sociedades participantes na fusão que estejam sediadas em território nacional".

c) Regime da neutralidade

12- O CIRC consagra, nos artigos 73.º e seguintes, um regime especial aplicável às operações de fusão, cisão, entradas de ativos e permutas de partes sociais, no âmbito do qual, verificados determinados requisitos formais e materiais, aquelas operações

são, fiscalmente, neutras.

13- Este regime de neutralidade fiscal apresenta-se como um regime de diferimento de tributação, o qual só é aplicável quando sejam observados um conjunto de requisitos, formais e materiais.

14- O regime da neutralidade fiscal é igualmente aplicável, conforme resulta do n.º 2 do artigo 74.º do CIRC, às operações transfronteiriças que envolvam sociedades de outros Estados membros da UE, desde que se encontrem nas condições do artigo 3.º da Diretiva das Fusões, e sejam cumpridos os requisitos do n.º 1 do artigo 74.º do CIRC.

15- Apesar de um dos efeitos da fusão, de acordo com o artigo 112.º do CSC, ser a extinção da sociedade incorporada, traduzindo-se na extinção da pessoa jurídica, na extinção das relações de sociedade entre sócios e na extinção das participações dos sócios nessas sociedades, a verdade é que essas extinções têm uma finalidade em si mesmas que não se pode confundir com o desaparecimento da sociedade incorporada.

16- E um dos pressupostos básicos que enforma o regime de neutralidade fiscal reside no Princípio da Continuidade, o qual não se pode apartar do diferimento da tributação, na medida em que a tributação futura só fica assegurada se houver uma continuidade da atividade que, anteriormente, era exercida pela sociedade que se extinguiu.

d) Artigo 230.º da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro

17- A suspensão do agravamento em 10% das tributações autónomas, nos períodos de tributação de 2022 e 2023, para empresas com prejuízos fiscais, previsto no artigo 230.º da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro (LOE para 2023), é um benefício fiscal de carácter transitório, inserto nas medidas de incentivo ao investimento e inovação.

18- A al. a) do artigo 230.º da Lei n.º 24-D/2022 estabelece que o disposto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC não é aplicável, nos períodos de tributação de 2022 e 2023, quando "[o] sujeito passivo tenha obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores e as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º e 121.º do mesmo Código, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos".

19- Não obstante não se encontrar previsto, expressamente, na al. a) do artigo 230.º da Lei n.º 24-D/2022, a verdade é que, fazendo o iter cognoscitivo do legislador, este pressupõe uma continuidade de atividade quando exige que (1) tenha obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores e (2) tenha cumprido obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º e 121.º do CIRC.

20- E, em face da coerência do regime da neutralidade fiscal e do princípio da continuidade, afigura-se que, no caso das fusões transfronteiriças, abrangidas pelo regime da neutralidade fiscal e em que os elementos transferidos sejam, efetivamente, afetos a um estabelecimento estável situado em território português da sociedade incorporante e concorram para a determinação do lucro tributável imputável a esse estabelecimento estável (artigo 74.º, n.º 1, al. a) CIRC), existe uma continuidade da atividade, pelo que se afigura que poderá beneficiar da al. a) do artigo 230.º da Lei n.º 24-D/2022, se cumprir os demais pressupostos.

21- E, este entendimento está em linha com o regime da neutralidade fiscal, na medida em que, no estrito cumprimento do Princípio da Continuidade supra exposto, o n.º 1 do artigo 75.º-A do CIRC determina que "[o]s benefícios fiscais das sociedades fundidas são transmitidos para a sociedade beneficiária, desde que nesta se verifiquem os

respetivos pressupostos e seja aplicado o regime especial estabelecido no artigo 74.º.

22- Já a al. b) do artigo 230.º da Lei n.º 24-D/2022, não poderia ser aplicada a uma situação de continuidade, na medida em que abrange sujeitos passivos em início de atividade, que, pelo seu investimento inicial, poderão apresentar maior fragilidade no apuramento de resultados.

e) Aplicação ao Caso Concreto

23- A sucursal portuguesa da Sociedade A foi constituída na sequência da operação de fusão transfronteiriça intracomunitária.

24- E, tratando-se de uma operação de fusão por incorporação, a totalidade dos direitos e obrigações da sociedade incorporada foram transferidos para a sociedade incorporante, assumindo a sociedade incorporante a posição contratual em todos os contratos em que a sociedade incorporada é parte, tendo sido afetos a um estabelecimento estável situado em território português.

25- No que respeita aos restantes pressupostos da al. a) do artigo 230.º da Lei n.º 24-D/2022, a sociedade incorporada (Sociedade B), cujos elementos foram transferidos para o estabelecimento estável em Portugal da sociedade incorporante, obteve lucro tributável num dos períodos de tributação. Anteriores.

29- E, tendo sido cumpridas as obrigações declarativas, afigura-se que se encontram cumpridos os requisitos da al. a) do artigo 230.º da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro (LOE para 2023), para que não seja aplicado o agravamento das taxas de tributação autónoma, previsto no n.º 14 do artigo 88.º do CIRC.