

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código Fiscal do Investimento

Artigo/Verba: Art.30º - Aplicações relevantes

Assunto: Qualificação como aplicações relevantes de duas ambulâncias no âmbito da DLRR

Processo: 25810, com despacho de 2024-10-15, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: No caso em apreço estava em causa a qualificação como aplicações relevantes de duas ambulâncias, no âmbito do benefício fiscal de Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR).

1. O Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro de 2014, previa, no seu capítulo IV, nos artigos 27.º a 34.º, um benefício fiscal designado por "Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos" (DLRR).

2. O benefício fiscal DLRR, revogado pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro (Orçamento do Estado de 2023), esteve em vigor até 31 de dezembro de 2022.

3. A DLRR constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas, nos termos do Regulamento Geral de Isenção por Categoria, conforme prevê o n.º 3 do artigo 1.º do CFI e bem assim o artigo 27.º do mesmo diploma.

4. De acordo com o disposto no artigo 28.º do CFI, podem beneficiar de DLRR os sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável neste território, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

a) Sejam micro, pequenas ou médias empresas, tal como definidas na recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003;

b) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;

c) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;

d) Tenham situação fiscal e contributiva regularizada.

5. Os sujeitos passivos de IRC, identificados no artigo 28.º do CFI e que reúnam, cumulativamente, as condições nele indicadas, podem deduzir à coleta de IRC, nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014, até 10% dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes, nos termos do artigo 30.º do mesmo diploma, no prazo de 4 anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.

6. Conforme estabelecido no n.º 1 do artigo 32.º do CFI, os sujeitos passivos que

beneficiem da DLRR devem proceder à constituição, no balanço, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos.

7. Assim, salienta-se o facto de ser exigida a constituição de reserva especial (reserva a ser constituída para efeitos da DLRR) e que essa reserva não pode ser distribuída aos sócios antes do final do quinto período de tributação posterior ao da sua constituição.

Da constituição da reserva especial para efeitos de DLRR com referência ao período de tributação de 2019:

8. Embora o já referido n.º 1 do artigo 32.º do CFI não faça referência expressa ao prazo no qual deve ser constituída a reserva aí prevista, tratando-se da constituição de uma reserva por aplicação de resultados, importa salientar que devem ser observadas as regras previstas no Código das Sociedades Comerciais, pelo que a referida aplicação deve ser deliberada dentro do prazo exigido por aquele diploma.

9. No caso concreto, verificou-se, quanto à constituição da reserva especial para efeitos de DLRR:

com referência ao período de tributação de 2019, que a aprovação de contas referente a esse período ocorreu após o prazo estabelecido no n.º 1 do artigo 376.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), prazo este que tinha sido prorrogado até 30 de junho de 2020, pelo artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 10-A/2020 de 13 de março, alterado pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 24-A/2020, de 29 de maio, dada a situação de instabilidade causada pela COVID-19.

com referência ao período de tributação de 2022, que foi constituída reserva especial, para efeitos de DLRR, por montante superior ao do lucro do referido exercício.

10. Assim sendo, houve necessidade de esclarecer que:

o sujeito passivo não pode beneficiar da DLRR no período de tributação de 2019, uma vez que as contas apenas foram aprovadas e, consequentemente, a constituição da reserva especial, a que se refere o artigo 32.º do CFI, apenas foi deliberada após o prazo legalmente estipulado para o efeito (30 de junho de 2020).

o montante relativamente ao qual o sujeito passivo pode beneficiar de DLRR, por referência a lucros retidos e reinvestidos no período de tributação de 2022, não pode exceder o próprio lucro apurado no exercício.

Do investimento concretizado em aplicações relevantes:

11. De acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 30.º do CFI, não se consideram aplicações relevantes as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, salvo quando afetas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a serem alugadas no exercício da atividade normal do sujeito passivo, barcos de recreio e aeronaves de turismo.

12. No caso concreto, o sujeito passivo tem como CAE principal "atividade de ambulâncias", que compreende o transporte de doentes em ambulâncias, com ou sem cuidados de saúde e de reanimação e adquiriu duas viaturas ligeiras de passageiros, em estado novo, movidas a eletricidade, "que sofreram adaptações de forma a incorporar macas, cadeiras de rodas e outros equipamentos necessários ao transporte

de doentes, ficando declaradas como "ambulâncias e VDTD" pela vistoria específica do INEM".

13. Assim, atendendo às características das viaturas em causa, à atividade a que se encontram afetas e ao facto dessa atividade depender direta e intrinsecamente da exploração deste tipo de viaturas, sendo estas consideradas indispensáveis à prossecução dessa atividade, parece-nos que não poderá deixar de se entender que lhes deve ser conferido o mesmo tratamento que é conferido às viaturas que se encontrem afetas às atividades expressamente contempladas na alínea c) do n.º 1 do artigo 30.º do CFI (viaturas ligeiras de passageiros ou mistas afetas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a serem alugadas no exercício da atividade normal do sujeito passivo).

14. Efetivamente e tal como sucede no caso das atividades de exploração de serviço público de transportes ou de atividades que consistem no aluguer de viaturas no exercício da atividade normal do sujeito passivo, também o exercício da atividade "Atividades de Ambulâncias" depende diretamente da exploração das viaturas aqui em causa (ambulâncias e VDTD), devendo, nesses termos, ser consideradas aplicações relevantes para efeitos da DLRR.