

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código Fiscal do Investimento

Artigo/Verba: Art.38º - Âmbito da dedução

Assunto: SIFIDE - CISÃO-FUSÃO - CONDIÇÃO DE MANUTENÇÃO DAS UP

Processo: 26819, com despacho de 2024-08-02, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: No presente caso, pretende-se saber se o destaque, no âmbito de uma operação de cisão-fusão, de parte do património da sociedade X, onde se incluem unidades de participação relativamente às quais a mesma usufruiu do benefício fiscal relativo ao sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II), leva a que se considere incumprida a condição daquele benefício, prevista na alínea a) do n.º 7 do art.º 38.º do Código Fiscal do Investimento (CFI).

No âmbito do SIFIDE II, estabelece o n.º 1 do art.º 38.º do CFI que "Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território podem deduzir ao montante da coleta do IRC apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objeto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas nos períodos de tributação com início entre 1 de janeiro de 2014 e 31 de dezembro de 2025, numa dupla percentagem:

- a) Taxa de base - 32,5 % das despesas realizadas naquele período;
- b) Taxa incremental - 50 % do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de (euro) 1 500 000,00."

Nos termos do n.º 4 do art.º 38.º do CFI, "As despesas que, por insuficiência de coleta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao décimo segundo exercício seguinte."

Consideram-se despesas elegíveis, no âmbito do SIFIDE II, desde que se refiram a atividades de I&D, tal como definidas no art.º 38.º do CFI, designadamente, as "contribuições para fundos de investimento, públicos ou privados, que realizem investimentos de capital próprio e de quase-capital, tal como definidos na Comunicação da Comissão 2014/C19/04, de 22 de janeiro de 2014, em empresas dedicadas sobretudo a investigação e desenvolvimento, incluindo o financiamento da valorização dos seus resultados, cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida pela Agência Nacional de Inovação, S. A., nos termos do n.º 1 do artigo 37.º-A;" (cfr. alínea f) do n.º 1 do art.º 37.º do CFI).

No caso concreto, verifica-se que a sociedade X subscreveu, em dezembro de 2021, unidades de participação de um fundo de capital de risco (FCR), tendo, relativamente às mesmas, usufruído, na totalidade, do benefício fiscal do SIFIDE II a que tinha direito.

Ora, o n.º 7 do art.º 38.º do CFI prevê, nas suas alíneas a), b) e c), três condições resolutivas, às quais o benefício fiscal do SIFIDE II está sujeito.

No que ao caso interessa, prevê, atualmente, a alínea a) do n.º 7 do art.º 38.º do CF, I que, "Caso as unidades de participação nos fundos de investimento referidos na alínea f) do n.º 1 do artigo 37.º sejam alienadas antes de decorrido o prazo de 10 anos contados da data da aquisição, ao IRC do período da alienação é adicionado o montante que tenha sido deduzido à coleta, na proporção correspondente ao período em falta, acrescido dos correspondentes juros compensatórios;".

Esta redação resultou das alterações introduzidas ao SIFIDE II pelo art.º 10.º da Lei n.º 21/2023, de 25 de maio (Lei 21/2023, contudo, e de acordo com o entendimento já sancionado (e divulgado através da ficha doutrinária com o assunto "Alterações ao SIFIDE II introduzidas pela Lei 21/2023 - Aplicação da lei no tempo"), tais alterações só são aplicáveis relativamente às contribuições para os fundos a que se refere a alínea f) do n.º 1 do art.º 37.º do CFI, que sejam efetuadas a partir de 1 de janeiro de 2024.

Assim, no caso concreto, tendo as contribuições para o FCR sido efetuadas em 2021, é aplicável a redação anterior da norma, de acordo com a qual se exige a manutenção das unidades de participação por um prazo de cinco anos (e não de dez), sendo que o incumprimento desta condição determina a caducidade do benefício com a consequente reposição do imposto, em conformidade com o disposto na referida norma.

No âmbito de uma operação de cisão-fusão, em que a sociedade X será a entidade cindida, pretende-se destacar parte do seu património, no qual estão incluídas as referidas unidades de participação, as quais irão, posteriormente, integrar o património de uma nova sociedade a constituir (a sociedade SGPS) e que terá a mesma estrutura acionista que a requerente.

Importa, em primeiro lugar, referir que se considera não estarmos perante uma situação de transmissão de benefícios fiscais, propriamente dita, uma vez que, conforme se verifica, a utilização do benefício em causa ocorreu na esfera da sociedade cindida, não existindo qualquer montante do benefício ainda não utilizado.

Porém, como suprarreferido, a alínea a) do n.º 7 do art.º 38.º do CFI impõe uma condição a verificar por parte da entidade que usufrui do benefício, para que se mantenha o direito ao mesmo, pelo que o que está em causa será a transmissão das "obrigações associadas ao benefício" para a esfera da sociedade para a qual serão transmitidas as unidades de participação em causa, no âmbito da operação de cisão-fusão, obstando a que o benefício fiscal se extinga.

Note-se, no entanto, que nem o CFI, nem o CIRC, ou o EBF estabelecem normas que estatuem a possibilidade, ou não, da "transmissão" do cumprimento de condições de manutenção de um benefício fiscal, da sociedade cindida para a sociedade beneficiária, na sequência de uma operação de reestruturação societária. Com efeito, apenas aí encontramos normas que se referem à transmissibilidade de benefícios fiscais (no n.º 6 do art.º 38.º do CFI, no art.º 15.º do EBF e no art.º 75.º A do CIRC), as quais, no caso concreto, não são relevantes, dado não estar em causa a transmissão de um benefício fiscal.

Assim, no caso concreto, ocorrendo uma operação de cisão-fusão, a questão que se coloca é a de saber se com a referida operação o benefício fiscal se extingue ou, caso contrário, se as obrigações/condições associadas ao benefício passam para a sociedade beneficiária da operação.

Importa ter presente que, numa operação de cisão-fusão que verifique os requisitos do regime de neutralidade fiscal, a "passagem dos bens" da entidade cindida para a entidade beneficiária não é considerada uma transmissão, sendo que, de acordo com

os n.ºs 3 e 4 do art.º 74.º do CIRC, para efeitos fiscais, o património objeto da transferência deverá manter, na entidade beneficiária, os mesmos valores que tinha na entidade cindida.

De igual modo, numa operação de cisão-fusão, enquadrada no regime de neutralidade fiscal, previsto nos art.ºs 73.º e seguintes do CIRC, são "transferidos" os direitos e as obrigações da entidade cindida para a entidade beneficiária.

Assim, se no âmbito da operação de cisão-fusão em causa se verificarem os requisitos dos art.ºs 73.º e seguintes do CIRC, todos os direitos e obrigações inerentes ao património transmitido passam da sociedade cindida para a beneficiária, como se houvesse continuidade do exercício da atividade da primeira para a esfera da segunda. Tal significa que a entidade beneficiária da cisão (no caso concreto, a sociedade SGPS), terá de continuar a cumprir as condições associadas ao referido benefício fiscal que impendiam sobre a sociedade cindida. É o caso da condição prevista na alínea a) do n.º 7 do art.º 38.º do CFI.

Desta forma, o benefício fiscal não é posto em causa, desde que a sociedade SGPS mantenha as unidades de participação do FCR pelo período necessário para perfazer os 5 anos contados da data da aquisição das mesmas.

Salienta-se que, pese embora a questão objeto do presente PIV esteja relacionada com a condição prevista na alínea a) do n.º 7 do art.º 38.º do CFI (já que é a única que impende sobre a entidade beneficiária), também as condições previstas nas alíneas b) e c) daquela norma (devendo atender-se à redação em vigor para as mesmas à data das contribuições para o FCR) têm de se verificar para que se mantenha o direito ao benefício.

Mais se informa que, no caso de a operação de cisão-fusão não verificar as condições do regime de neutralidade fiscal (previsto nos artigos 73.º e seguintes do CIRC), e de acordo com a alínea c) do n.º 5 do art.º 46.º do CIRC, estaremos perante uma transmissão onerosa dos elementos patrimoniais destacados no âmbito da operação de cisão-fusão, incluindo das unidades de participação em causa, o que implica o incumprimento por parte da requerente da condição de manutenção do benefício relativo ao SIFIDE II, prevista na alínea a) do n.º 7 do art.º 38.º do CFI, com a consequente caducidade do benefício e reposição do imposto nos termos previstos nesta alínea.