

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código Fiscal do Investimento
Artigo/Verba:	Art.30º - Aplicações relevantes
Assunto:	Efeito de uma operação de cisão no âmbito do Regime da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR)
Processo:	26832, com despacho de 2024-11-10, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
Conteúdo:	No caso concreto, pretendia-se confirmar se uma transmissão de ativos, operada por intermédio de uma operação de cisão simples, implicaria a reposição do benefício da DLRR, anteriormente utilizado, em virtude de existirem imóveis adquiridos no âmbito do regime da DLRR.

A entidade informou, para o efeito, que:

nos anos de 2019 e 2022 efetuou, ao abrigo do regime da DLRR, a constituição de reserva fiscal.

adquiriu, para efeitos de reinvestimento, os seguintes imóveis:

- (i) Prédio urbano X adquirido em 2020, concretizando o reinvestimento dos lucros retidos em 2019; e
- (ii) Fração Y, adquirida em 2023, concretizando o reinvestimento dos lucros retidos em 2022.

pondera realizar uma operação de cisão, destacando parte do seu património para constituir uma nova sociedade. Em concreto, pretende destacar a atividade de alojamento local para criar uma nova sociedade. Neste âmbito, os imóveis, que se encontram afetos à referida atividade serão objeto de transmissão para a esfera da nova sociedade.

a projetada operação de cisão seria efetuada na modalidade de cisão simples e enquadrada no Regime de Neutralidade Fiscal (art.s 73º e seguintes, do Código do IRC).

Embora não seja objeto do presente pedido a análise da elegibilidade dos investimentos e dos ativos subjacentes e através dos quais foi realizado o reinvestimento para efeitos do benefício, importa referir que, para além de o investimento em causa ter que integrar o conceito de "investimento inicial", os ativos fixos tangíveis adquiridos para o efeito terão de ser adquiridos em "estado de novo" e de se qualificarem como aplicações relevantes, nos termos no disposto no n.º 1 do art.º 30.º do CFI.

Em função da informação remetida, e através de consulta às aplicações da AT, foi possível verificar que o imóvel Y não configura, para o presente efeito, um imóvel adquirido em "estado novo", pelo que a sua aquisição não configura um investimento relevante, nos termos do n.º 1 do art.º 30.º do CFI.

Não obstante, apesar do corpo do n.º 1 do artigo 30.º do CFI prever que apenas se

consideram aplicações relevantes os ativos fixos tangíveis adquiridos em "estado de novo", a dupla exceção estabelecida na alínea b) da mesma norma possibilita que as referidas aplicações relevantes sejam realizadas em "reparações de edifícios", o que viabiliza a existência de aplicações relevantes, no âmbito da DLRR, em edifícios que não sejam "novos", desde que afetos a atividades produtivas ou administrativas.

Note-se, no entanto, que, neste entendimento não se encontram incluídos os investimentos relativos à "aquisição" dos imóveis usados, pelo que, no que se refere à "aquisição" de edifícios que não consubstanciem uma aquisição em "estado novo", não será o imóvel elegível para efeitos da DLRR.

Nestes termos, verificando-se a existência de obras que, consideradas de uma forma global, cumpram os critérios previstos nas normas contabilísticas para serem reconhecidas no ativo fixo tangível e integrarem o conceito de "investimento inicial" numa das tipologias previstas, e o edifício for afeto à sua atividade produtiva, no caso à atividade de alojamento local, são suscetíveis de ser consideradas elegíveis como aplicações relevantes, para efeitos da DLRR, desde que se encontrem verificados os demais pressupostos do benefício. Já no que concerne ao imóvel X, caso cumpra com as demais condições supra, poderá o investimento subjacente ser considerado como aplicação relevante para o presente efeito, isto é, aquisição do imóvel em "estado de novo", com exceção, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 30º do CFI, da parte do custo de aquisição correspondente ao valor do terreno (25% do custo total caso seja desconhecido o valor do terreno).

Atenta a atividade de alojamento local, foi solicitado o comprovativo do registo e afetação dos mesmos à atividade, nomeadamente através da indicação do RNAL (Registo Nacional de Alojamento Local), verificando-se, assim, que o imóvel X se encontra afeto a uma atividade produtiva, enquanto o imóvel Y ainda não se encontra afeto a uma atividade produtiva, porquanto, de acordo com o sujeito passivo, ainda se encontra a ser objeto de investimento, por forma a permitir a sua utilização na atividade de alojamento local.

Assim, no caso deste último imóvel, para além da já referida não elegibilidade da "aquisição" do mesmo como aplicação relevante, alerta-se para que, caso a reparação/remodelação em curso configure, contabilisticamente, um ativo fixo tangível e caso se pretenda que as obras sejam incluídas para efeitos de reinvestimento ao abrigo da DLRR, assim que concluídas e, verificado que esteja o cumprimento do prazo para reinvestimento previsto na lei, o mesmo terá de ser, de imediato, afeto à atividade produtiva de alojamento local, sob pena de ter de ser efetuada a reposição do benefício.

O caso concreto

O benefício fiscal relativo à DLRR opera por dedução à coleta do período de tributação a que respeitam os lucros retidos e em que é efetuada a correspondente reserva (não sendo reportável, ao contrário de outros benefícios previstos no CFI), devendo o reinvestimento ocorrer no prazo estipulado, contado a partir do final do período de tributação a que correspondem os lucros retidos.

Estando em causa lucros retidos relativamente aos períodos de 2019 e 2022, a dedução à coleta do IRC do benefício fiscal associado à DLRR ocorre nesses períodos de tributação, na esfera da sociedade a cindir (conforme decorre das respetivas declarações Modelo 22 submetidas) e o reinvestimento parcial realizado também ocorreu na esfera da sociedade a cindir. De notar que, não tendo sido realizada a totalidade do reinvestimento, o mesmo terá de ocorrer necessariamente até ao termo do prazo previsto para o efeito, cf. dispõe o n.º 1 do art.º 29º, sob pena de incumprimento.

Do exposto resulta o entendimento que não estamos perante uma situação de transmissão de benefícios fiscais, uma vez que a sua utilização ocorreu na esfera da sociedade a cindir. Isto é, no que respeita à DLRR, não existe, no presente caso, benefício fiscal que ainda não tenha sido utilizado.

Não obstante, o regime da DLRR, como acima expresso, impõe ainda outras condições a verificar por parte das entidades beneficiárias para que se mantenha o direito ao benefício, pelo que se entende que o que está em causa é a transmissão das "obrigações associadas ao benefício", designadamente:

Relativamente a cada uma das reservas constituídas no âmbito do regime, de acordo com o previsto no n.º 2 do artigo 32.º do CFI, as mesmas não poderão ser utilizadas para distribuição aos sócios antes do final do 5º exercício posterior aos da sua constituição;

Relativamente às aplicações relevantes em que seja concretizado o reinvestimento dos lucros retidos, nos termos no n.º 6 do artigo 30.º do CFI, que determina que aquelas devem ser detidas e contabilizadas de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade, por um período mínimo de 5 anos;

Note-se, no entanto, que, nem o CFI, nem o regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais, previsto nos artigos 73.º a 78.º do CIRC, ou o Estatuto dos Benefícios Fiscais (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.

No caso dos benefícios fiscais, estabelece o n.º 1 do artigo 15.º do EBF uma cláusula geral da sua intransmissibilidade, inter vivos.

O artigo 75.º-A do CIRC prevê uma derrogação àquela norma, ao estatuir normas relativas à transmissão de benefícios fiscais (e de gastos de financiamento) no âmbito do regime especial de neutralidade fiscal aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais.

De notar que o artigo 75.º-A do CIRC e a Portaria n.º 275/2014, de 26 de setembro, regulamentam a "transmissão de benefícios fiscais" no âmbito do regime de neutralidade fiscal aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais e não a "transmissão" das condições de usufruição/manutenção do direito ao benefício fiscal, no caso em concreto da DLRR. Daqui resultando, portanto, que à presente situação, não é aplicável o regime previsto no artigo 75.º-A do CIRC.

Porém, ocorrendo uma operação de cisão, 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.

De recordar que, numa operação de cisão 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 artigo 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, enquadrada no regime de neutralidade fiscal,

previsto no artigo 73.º e seguintes do CIRC, são "transferidos" todos os direitos e as obrigações da entidade cindida para a entidade beneficiária.

Desta forma, considerando que, no âmbito de uma operação de cisão, que verifique os requisitos dos artigos 73.º e seguintes do CIRC, uma vez que todos os direitos e obrigações inerentes ao património transmitido passam da sociedade cindida para a beneficiária, no pressuposto de continuidade do exercício da atividade da primeira na esfera da segunda, tal significa que a entidade beneficiária da cisão terá de continuar a cumprir as condições associadas ao referido benefício fiscal que impediam sobre a sociedade cindida.

É o caso da condição prevista no n.º 2 do artigo 32.º do CFI e, bem assim, das demais condições de manutenção do benefício, designadamente, a prevista no n.º 6 do artigo 30.º do CFI, uma vez que estas condições configuram obrigações da sociedade cindida passíveis de serem "transmitidas" entre as entidades envolvidas na operação de reestruturação societária em causa no presente pedido.

Salienta-se, porém, que, no caso de a operação de cisão não verificar as condições do regime de neutralidade fiscal, previsto nos artigos 73.º e seguintes do CIRC, a "transmissão dos bens" em causa na presente informação implica o incumprimento por parte da sociedade cindida das condições de manutenção do benefício relativo à DLRR, designadamente da prevista no n.º 6 (anterior n.º 5) do artigo 30.º do CFI e a subsequente penalização prevista na alínea b) do artigo 34.º do mesmo Código.

De notar, contudo, que não cabe no âmbito deste processo a apreciação da aplicabilidade ou não do regime de neutralidade fiscal à operação de cisão em causa, sendo os objetivos da mesma passíveis de verificação a posteriori, eventualmente, por parte dos serviços de inspeção.