



CIRCULAR

N/REF^a: 83/2017
DATA: 29/09/2017

Assunto: IRC – Limitação à dedutibilidade dos gastos de financiamento e RETGS

Exmos. Senhores,

Para conhecimento, junto enviamos a Circular nº 09/2017 do nosso Gabinete Fiscal, sobre o assunto em epígrafe.

Com os melhores cumprimentos,

Ana Vieira
Secretária-Geral

CIRCULAR

N. Pinto Fernandes, M. Faustino & J. Durão, Consultores Fiscais, Lda.

EDITORIAL

Pelo Decreto-Lei n.º 93/2017, de 1 de agosto, invocando-se o SIMPLEX, deu-se mais um passo no caminho da unicidade pretensamente simplificadora da vida dos cidadãos e das empresas, criando-se-lhes a “morada única digital” e, para que esta pudesse apresentar alguma utilidade, cria-se ao mesmo tempo o serviço público de notificações eletrónicas que lhe é associado. Doravante, o cidadão português ficará ao alcance do omnipresente Estado em qualquer parte do mundo para ser notificado, em regra mais para o cumprimento de deveres do que para o exercício de direitos.

Tem esta nova forma de “comunicação” do Estado com os seus súbditos a vantagem de, para já, ser de adesão voluntária. Louve-se-lhe, pois, a virtude da não obrigatoriedade geral. Porque, parcialmente, ela é efetiva: o SIMPLEX, exclui, por exemplo, as citações, notificações ou outras comunicações remetidas pelos tribunais, mas houve por bem invadir o espaço da caixa postal eletrónica, criada especificamente para as comunicações com natureza tributária, incluindo notificações e citações. E, em conformidade, alterou “à medida” as normas correspondentes da LGT, do CPPT, do RGIT, do Código dos Regimes Contributivos da Segurança Social e do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9/2.

Uma das consequências desta interferência legislativa traduziu-se numa evidente diminuição das garantias dos contribuintes aderentes, obrigatória ou voluntariamente, à caixa postal eletrónica: o prazo de 25 dias que se consagrava no artigo 39.º do CPPT para se formar a presunção de notificação foi drasticamente reduzido para 5 dias, de harmonia com a nova redação do preceito. E porque neste caso não se torna necessária regulamentação (referimo-nos exclusivamente a notificações na caixa postal eletrónica), o novo prazo, pasme-se, entrou em vigor em 1 de julho de 2017, não obstante o diploma apenas ter sido publicado em 1 de agosto de 2017. À pescada, que antes de o ser já o era, temos agora um novo exemplo a juntar, em nome da modernização e da simplificação.

E o que fez a AT durante todo este processo - já lá vão dois meses? Talvez porque tivesse coincido com o período de férias, manteve-se, como em tudo o que diz respeito ao dever que lhe é imposto de esclarecer, regular e atempadamente, as fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias (LGT, 59/3/a), em reservado silêncio. Estará agora a enviar e-mails informando que a notificação ocorre sempre no 5.º dia, e não na data do acesso. Reagirá publicamente perante títulos de 1.ª página quando começar a indeferir, por extemporâneas, reclamações cujo prazo de dedução é de dez dias, com algum envergonhado ofício-circulado que, por certo, necessitará de ser interpretado por outro. Assim vai a coisa fiscal.

IRC - LIMITAÇÃO À DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS DE FINANCIAMENTO E RETGS

1. No âmbito das correções previstas para efeitos de determinação do lucro tributável do IRC prevê-se a limitação à dedutibilidade dos gastos de financiamento, nos termos do artigo 67.º do Código do IRC, o qual veio substituir o anterior regime de subcapitalização.
2. O novo regime de limitação da dedutibilidade destes gastos tem maior amplitude de aplicação que o anterior regime de “subcapitalização” e supostamente destina-se a *“corrigir gradualmente, o excesso de endividamento no tecido empresarial português”*.
3. De facto, agora os gastos de financiamento líquidos concorrem para a determinação do lucro tributável apenas até ao maior dos seguintes limites:
 - a. (euro) 1 000 000; ou
 - b. 30 % do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos (EBITDA).
4. Para o efeito, não importa saber, como antes, se existem ou não relações especiais entre o devedor e os credores nem a sua residência fiscal.
5. Estão, todavia, excluídas deste regime as entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e do Instituto de Seguros de Portugal, as sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras ou empresas de seguros, e as sociedades de titularização de créditos constituídas nos termos do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro.
6. Para este efeito, consideram-se gastos de financiamento líquidos as importâncias devidas ou associadas à remuneração de capitais alheios, designadamente juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo, juros de obrigações e outros títulos assimilados, amortizações de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos, amortizações de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos, encargos financeiros relativos a locações financeiras, bem como as diferenças de câmbio provenientes de empréstimos em moeda estrangeira, deduzidos dos rendimentos de idêntica natureza.
7. O resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos é o apurado na contabilidade, corrigido de:
 - a. Ganhos e perdas resultantes de alterações de justo valor que não concorram para a determinação do lucro tributável;
 - b. Imparidades e reversões de investimentos não depreciáveis ou amortizáveis;
 - c. Ganhos ou perdas resultantes da aplicação do método da equivalência patrimonial ou, no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional;

Novas Fiscais

Decreto-Lei n.º 13/2017 de 25/09 - Estabelece o regime de conversão dos valores mobiliários ao portador em valores mobiliários nominativos, em execução da Lei n.º 15/2017, de 3 de maio

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 4/2017 - DR n.º 180/2017, de 18/09 - Uniformiza/confirma a jurisprudência do STA, nos seguintes termos: Face ao preceituado no n.º 5 do art. 43.º da LGT, na redacção dada pela Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro, é admissível a atribuição cumulativa de juros indemnizatórios e de juros moratórios, calculados nos termos deste preceito legal, sobre a mesma quantia e relativamente ao mesmo período de tempo

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 5/2017 - DR n.º 180/2017, de 18/09 - Uniformiza/confirma a jurisprudência do STA, nos seguintes termos: I - As alterações introduzidas ao regime tributário das mais-valias mobiliárias pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho apenas podem aplicar-se aos factos tributários ocorridos em data posterior à da sua entrada em vigor (27 de Julho de 2010 - art. 5.º da Lei n.º 15/2010). II - Nas mais-valias resultantes da alienação onerosa de valores mobiliários sujeitas a IRS como incrementos patrimoniais o facto tributário ocorre no momento da alienação (artigo 10.º n.º 3 do Código do IRS), sendo esse o momento relevante para efeitos de aplicação no tempo da lei nova, na ausência de disposição expressa do legislador em sentido diverso (artigos 12.º n.º 1 da LGT e do CC).

Portaria n.º 272/2017, de 13/09 - Portaria que procede à primeira alteração à Portaria n.º 293-A/2016, de 18 de novembro.

Aviso n.º 108/2017, de 8/09 - Em 23 de agosto de 2016 e em 19 de julho de 2017, foram recebidas notas, respetivamente pelo Ministério dos Negócios Estrangeiros da Costa do Marfim e pelo Ministério dos Negócios Estrangeiros de Portugal, em que se comunica terem sido cumpridos os respetivos requisitos do direito interno de entrada em vigor da Convenção entre a República Portuguesa e a República da Costa do Marfim para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Lisboa, em 17 de março de 2015.

Aviso n.º 106/2017, de 8/09 - Em 5 de agosto de 2016 e em 12 de junho de 2017, foram recebidas notas, respetivamente pelo Ministério dos Negócios Estrangeiros e Comunidades de São Tomé e Príncipe e pelo Ministério dos Negócios Estrangeiros de Portugal, em que se comunica terem sido cumpridos os respetivos requisitos do direito interno de entrada em vigor da Convenção entre a República Portuguesa e a República Democrática de São Tomé e Príncipe para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em São Tomé, em 13 de julho de 2015.

Lei n.º 106/2017, de 4/09 - Assegura o direito à declaração conjunta de despesas e rendimentos com dependentes em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, alterando o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Ofício Circulado n.º 40115/2017 - 31/08 - Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis - Caracterização e exercício da opção pela tributação conjunta - Sujeitos passivos casados ou em união de facto.

Ofício-circulado n.º 30193/2017 - 11/08, Artigo 27.º, n.º 8 do Código do IVA - Opção de pagamento do IVA devido pelas importações de bens na declaração periódica de IVA na forma e prazo regulados na Portaria n.º 215/2017, 20-07.

Ofício-circulado n.º 90025/2017 - 14/08 - Restituições de IVA - Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho.

d. Rendimentos ou gastos relativos a partes de capital às quais seja aplicável o regime previsto nos artigos 51.º e 51.º-C;

e. Rendimentos ou gastos imputáveis a estabelecimento estável situado fora do território português relativamente ao qual seja exercida a opção prevista no n.º 1 do artigo 54.º-A;

f. A contribuição extraordinária sobre o sector energético.

8. Os gastos de financiamento líquido que não puderem ser considerados em determinado período de tributação, vulgarmente denominados “excesso”, podem ainda ser considerados na determinação do lucro tributável de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, após os gastos de financiamento líquidos desse mesmo período.

9. Por outro lado, sempre que em certo período de tributação o montante dos gastos de financiamento deduzidos seja inferior a 30% da EBITDA, a parte não utilizada deste limite (crédito) acresce ao montante máximo dedutível, até ao quinto período de tributação posterior.

10. O excesso e o crédito de gastos deixam de poder ser utilizados quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efetuada a dedução ou acrescido o limite, que, em relação àquele a que respeitam os gastos de financiamento líquidos ou a parte do limite não utilizada, se verificou a alteração da titularidade de mais de 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto do sujeito passivo, salvo no caso de ser aplicável o disposto no n.º 9 do artigo 52.º ou de ser obtida autorização do membro do Governo responsável pela área das finanças em caso de reconhecido interesse económico, mediante requerimento a apresentar na Autoridade Tributária e Aduaneira.

11. Nos casos em que exista um grupo de sociedades sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), a sociedade dominante pode optar, para efeitos da determinação do lucro tributável do grupo, pela aplicação do regime considerando que o limite para a dedutibilidade ao lucro tributável do grupo corresponde a €1 000 000,00, independentemente do número de sociedades pertencentes ao grupo ou, quando superior, a 30% do EBITDA calculado com base na soma algébrica dos resultados antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos apurados nos termos do artigo 67.º pelas sociedades que o compõem.

12. A parte do limite não utilizado por sociedades do grupo em períodos de tributação anteriores à aplicação do regime apenas pode ser acrescido ao montante máximo dedutível dos gastos de financiamento líquidos da sociedade a que respeitem, calculado individualmente.

13. Os gastos de financiamento líquidos de sociedades do grupo, bem como a parte do limite não utilizado relativos aos períodos de tributação em que seja aplicável o regime, só podem ser utilizados pelo grupo, independentemente da saída de uma ou mais sociedades do grupo.

14. A opção pela aplicação do regime deve ser comunicada à Autoridade Tributária e Aduaneira através do envio, por transmissão eletrónica de dados, da declaração de alterações até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a respetiva aplicação e a opção deve ser mantida por um período mínimo de três anos, a contar da data em que se inicia a sua aplicação.

15. Esta opção que é dada às sociedades abrangidas pelo RETGS merece particular atenção por conduzir a deduções diferenciadas dos gastos de financiamento, devendo, por isso, ser cautelosamente ponderadas em face do comportamento do EBITDA e dos gastos de financiamento das empresas que compõem os grupos sujeitos a este regime especial.