

IRC - Benefícios Fiscais

1. O benefício fiscal DLRR (Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos) que consta no CFI não prevê, ao contrário do artigo que estava previsto no artigo 66.º-L do EBF, que os lucros sejam reinvestidos no próprio exercício de 2014 daí a questão que se coloca é se os investimentos realizados em 2014 contam ou não para efeitos de DLRR.

2. Ainda em relação a este assunto, caso a coleta seja insuficiente, há reporte de saldo da DLRR para exercícios seguintes?

3. Em relação à tributação autónoma de viaturas, para uma viatura ligeira de passageiro com um valor de aquisição de 30.000 € adquirida em 2013, aplica-se a taxa de tributação no exercício de 2014 de 27,5% ou 20% conforme regra até 2013?

Parecer Técnico

Questão 1:

A Lei de Orçamento de Estado para 2014 (Lei n.º 83-A/2013, de 31 de dezembro) introduziu um novo benefício fiscal de dedução dos lucros retidos e reinvestimento (DLRR), para aplicação nos períodos tributação iniciados a partir de 1 de janeiro de 2014.

O regime de DLRR estava previsto nos artigos 66.º-C a 66.º-L do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

A Lei n.º 44/2014, de 11 de julho veio autorizar o Governo a aprovar um novo Código Fiscal do Investimento, adaptando os regimes de benefícios fiscais ao investimento e à capitalização das empresas às novas regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios de Estado para o período 2014-2020, tendo em vista a promoção da competitividade da economia portuguesa e a manutenção de um contexto fiscal favorável ao investimento, à criação de emprego e ao reforço dos capitais próprios das empresas, bem como a alterar o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Em relação ao DLRR, o objetivo foi a alteração a esse benefício fiscal, com vista à referida adaptação às novas regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios de Estado para o período 2014-2020, possibilitar a cumulação com o RFAI, excluir este benefício do âmbito de aplicação da limitação prevista no artigo 92.º do CIRC e, por último estabelecer que o benefício passe a estar integralmente estabelecido e regulado no novo Código Fiscal do Investimento.

Estas alterações foram promovidas através da publicação do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, passando o DLRR a constar do Capítulo IV - artigo 27.º ao 34.º do novo Código Fiscal do Investimento (anexo ao Decreto-Lei n.º).

O benefício fiscal da DLRR permite uma dedução à coleta de IRC, até ao limite de 25% da mesma, correspondente a 10% dos lucros retidos, que sejam reinvestidos em ativos elegíveis nos 2 anos seguintes ao do termo do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.

Apesar das alterações promovidas, o procedimento do referido benefício fiscal não foi alterado, mantendo-se que a obrigação de realizar o investimento em ativos elegíveis deve ser efetuada nos 2 anos seguintes ao do termo do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.

Todavia, o anterior artigo 66.º-L do EBF, agora revogado, estabelecia uma disposição transitória para o período de tributação de 2014, permitindo considerar, para efeitos do cumprimento do benefício fiscal, que o reinvestimento em ativos elegíveis pudesse ser efetuado no próprio período de 2014 ou no prazo de dois anos contado do final desse período (até ao final do período de tributação de 2016).

Na prática, esta disposição transitória permitia que o reinvestimento relevante para a aplicação do benefício fiscal no período de 2014 pudesse ser considerado como aquele efetuado nos períodos de 2014, 2015 e 2016.

Não existindo no Decreto-Lei n.º 162/2014 nenhuma norma que expressamente estabeleça uma data a partir da qual se inicie a sua vigência, terá de se aplicar os prazos normais de *vacatio legis*. Assim o mencionado diploma entrou em vigor 5 dias após a publicação no Diário da República, ou seja, o referido artigo 66.º-L foi revogado a partir do dia 5 de novembro de 2014.

Como o novo Código Fiscal do Investimento não prevê tal disposição transitória a aplicar ao benefício fiscal da DLRR para o período de 2014, em nossa opinião, face à nova redação desse benefício fiscal deixa de se poder considerar os investimentos realizados no período de 2014 para o cumprimento da dedução à coleta desse mesmo período de 2014.

Mas, e se o sujeito passivo já realizou investimentos em ativos elegíveis nesse período de 2014, cujo objetivo seria a aplicação do benefício fiscal da DLRR para esse período de 2014?

Para responder a esta questão, há que atender às disposições legais relativas à constituição do direito a usufruir benefícios fiscais e à aplicação no tempo das normas sobre benefícios fiscais, dispostos nos artigos 11.º e 12.º do EBF.

Estas normas são aplicáveis a qualquer benefício fiscal em vigor na legislação nacional, incluindo no Código Fiscal do Investimento, conforme determina o artigo 1.º do EBF.

O artigo 12.º do EBF determina que "o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respetivos pressupostos (...) salvo quando a lei dispuser de outro modo".

O artigo 11.º do EBF prevê ainda que "(...) as normas que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respetivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário (...)".

E o n.º 2 do artigo 3.º do EBF estabelece que "(...) são mantidos os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido durante a vigência das normas que os consagram, sem prejuízo de disposição legal em contrário (...)".

Os incentivos fiscais da DLRR são benefícios fiscais condicionados, estando dependentes da realização de investimento pelo sujeito passivo.

Dessa forma, em nossa opinião, se o sujeito passivo realizou investimento em ativos elegíveis nos termos da DLRR, entre 1 de janeiro de 2014 e 4 de novembro de 2014, estando em vigor a referida disposição transitória prevista no artigo 66.º-L do EBF, esse investimento pode ser considerado para aplicação do benefício fiscal do período de 2014, pois decorre de um direito adquirido de fruição do incentivo fiscal, condicionado à realização desse investimento e em vigor nesse período.

Os investimentos em ativos elegíveis realizados entre 5 de novembro e 31 de dezembro, estando a referida disposição transitória já revogada, aparentemente não podem ser considerados para a aplicação do benefício fiscal da DLRR do período de 2014.

Como não existe um entendimento claro sobre esta matéria, sugere-se que o colega solicite esclarecimento à AT através de pedido de Informação Vinculativa nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária.

Questão 2:

Nos termos do n.º 1 a 3 do artigo 29.º do Código Fiscal do Investimento, o benefício fiscal da DLRR permite uma dedução à coleta de IRC, até ao limite de 25% da mesma, correspondente a 10% dos lucros retidos, que sejam reinvestidos em ativos elegíveis nos 2 anos seguintes ao do termo do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.

O montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos, em cada período de tributação, é de € 5 000 000,00, por sujeito passivo.

Como se constata, a dedução à coleta de IRC a efetuar por aplicação do benefício fiscal da DLRR é efetuada no período em que os lucros obtidos são retidos através da criação de uma reserva especial prevista no artigo 32.º do Código Fiscal do Investimento.

Se a coleta de IRC do período em que os lucros obtidos são retidos não for suficiente para a dedução do benefício fiscal (10% desse lucro até ao limite de 25% da coleta), não é possível reportar essa dedução para os períodos seguintes.

Caso, o sujeito passivo pretenda continuar a usufruir do benefício fiscal da DLRR nos períodos seguintes, deve proceder, em cada um desses períodos, à criação de nova reserva especial para os lucros obtidos nesses períodos, bem como à realização dos reinvestimentos nos prazos e condições estabelecidas.

Questão 3:

A questão colocada refere-se à aplicação das taxas de tributação autónoma, previstas no artigo 88.º do Código do IRC (CIRC), para as viaturas ligeiras de passageiros.

Para o período de tributação de 2013, aplicavam-se as taxas de tributação autónoma previstas no n.º 3 e 4 do artigo 88.º do CIRC, eventualmente adicionadas de 10 pontos percentuais quando tenha sido determinado prejuízo fiscal no próprio período de tributação, conforme o n.º 14 desse artigo 88.º .

Essas taxas de tributação autónoma a aplicar aos encargos com viaturas ligeiras de passageiras incorridas ou suportadas no período de 2013 estavam dependentes do custo de aquisição da viatura superar, ou não, os limites fiscais previstos na alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC (versão até 31 de dezembro de 2013). Esses limites fiscais dependem da data da aquisição da viatura.

As novas taxas de tributação de IRC para os encargos com viaturas ligeiras de passageiras, introduzidas pela Lei de Reforma do IRC (Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro), apenas são aplicáveis aos encargos suportados no período de 2014 e seguintes, conforme o artigo 14.º da referida Lei 2/2014.

Essas novas taxas de tributação de IRC, a aplicar para o período de 2014, devem incidir sobre todos os encargos com viaturas ligeiras de passageiros, independentemente da data de aquisição ou locação dessas viaturas, conforme o n.º 10 do artigo 12.º da Lei 2/2014.

No caso em concreto, para o período de 2014, a taxa de tributação autónoma a considerar para uma viatura ligeira de passageiros (não movida exclusivamente a energia elétrica) com um custo de aquisição de 30.000 euros é de 27,5%, independentemente da data de aquisição dessa viatura, conforme a alínea b) do n.º 3 do artigo 88.º do CIRC.