



REGIME ESPECIAL APLICÁVEL AOS ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

No passado dia 26 de Agosto foi publicada a Lei n.º 59/2014, de 26 de Agosto, a qual veio aprovar o regime especial aplicável aos activos por impostos diferidos que tenham resultado da não dedução de gastos e variações patrimoniais negativas com perdas por imparidade em créditos e com benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados.

INTRODUÇÃO

Com o objectivo extrafiscal claro de reduzir as necessidades de capitalização dos bancos em face das novas regras de apuramento dos rácios “core Tier 1” previstas no acordo de capital Basileia III em vigor desde 1 de Janeiro de 2014 – as quais obrigam as instituições de crédito a deduzir aos seus fundos próprios os créditos fiscais que dependam da existência de lucros futuros (i.e. activos por impostos diferidos) –, no passado dia 26 de Agosto foi publicada a Lei n.º 59/2014, de 26 de Agosto, a qual veio aprovar o regime especial aplicável aos activos por impostos diferidos que tenham resultado da não dedução de gastos e variações patrimoniais negativas com perdas por imparidade em créditos e com benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados.

ÂMBITO

Não obstante o artigo 2º do diploma legal em apreço referir que podem aderir a este regime especial um leque alargado de entidades, os claros destinatários deste regime traduzem-se nas instituições financeiras, pelas razões supra referidas relacionadas com a capitalização das referidas instituições.

Podem assim aderir ao regime especial quaisquer sociedades comerciais e empresas públicas, bem como caixas económicas, caixas de crédito agrícola mútuo e a Caixa Central de Crédito Agrícola Mútuo, com sede ou direcção efectiva em território português, ou ainda estabelecimentos estáveis situados em território português de entidades de natureza idêntica ou similar àquelas, residentes noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado membro do Espaço

Económico Europeu que esteja vinculado à troca de informações para efeitos fiscais.

À semelhança da sua congénere espanhola, o recém-aprovado regime prevê que (i) os gastos e variações patrimoniais negativas com perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa resultantes da actividade normal do sujeito passivo de IRC (incluindo juros de mora) ou (ii) perdas por imparidades constituídas por ordem do Banco de Portugal (no caso das instituições financeiras), bem como (iii) com benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados, de cuja não dedução fiscal no período em que foram incorridos ou registadas tenha resultado o reconhecimento de activos por impostos diferidos, passam a ser dedutíveis no período de tributação em que se verifiquem as condições legais para o efeito, com o limite do montante do lucro tributável desse período de tributação calculado antes da dedução.

Os gastos e variações patrimoniais negativas que não sejam deduzidos num dado período de tributação por força do limite legal à sua dedução são dedutíveis na determinação do lucro tributável dos períodos de tributação subsequentes. Ou seja, relativamente aos gastos e variações patrimoniais negativas, objecto do presente regime, deixa, na prática, enquanto houver lucros, de haver prazo limite de dedução, antes havendo um valor limite de dedução anual.

Exclusão de aplicação do regime

Encontram-se excluídos do regime as perdas por imparidade e variações patrimoniais negativas relativas (i) a créditos em mora há mais de seis meses que não tenham sido

reclamados judicialmente ou em processo de execução, insolvência, processo especial de revitalização ou SIREVE, bem como (ii) créditos sobre empresas participadas, directa ou indirectamente, em mais de 10% do capital ou entidades com as quais o sujeito passivo se encontre numa situação de relações especiais.

CONVERSÃO DE ACTIVOS EM CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Os referidos activos por impostos diferidos apenas são convertidos em créditos tributários no(s) período(s) tributário(s) em que o sujeito passivo: (i) registre um resultado negativo do período nas suas contas anuais (na proporção entre o montante do resultado líquido negativo do período e o total dos capitais próprios do sujeito passivo) ou (ii) entre em liquidação por dissolução voluntária, insolvência decretada por sentença judicial ou, quando aplicável, revogação da respectiva autorização por autoridade de supervisão competente (na totalidade). O sujeito passivo deve indicar o montante dos créditos tributados apurados na declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC do(s) período(s) tributário(s) em questão.

Os gastos e variações patrimoniais negativas não deduzidos, subjacentes aos activos por impostos diferidos que tenham sido objecto de conversão, não concorrem para a dedução ao lucro tributável, excepto em caso de renúncia ao regime.

CONSTITUIÇÃO DE UMA RESERVA ESPECIAL - CONSTITUIÇÃO DE DIREITOS DE CONVERSÃO AO ESTADO

Contrariamente ao que sucede na sua congénere espanhola, sempre que a conversão de activos por impostos diferidos em créditos tributários resulte do registo de um resultado negativo do período nas contas anuais, o sujeito passivo fica obrigado a constituir uma reserva especial no montante do crédito tributário, majorado de 10%, destinado a ser incorporado no capital social e, se for caso disso, em reserva constituída pelos ágios a que haja lugar e sujeita ao regime de reserva legal, através de aumento de capital.

A constituição da reserva especial implica a emissão simultânea de valores mobiliários (direitos de conversão) a favor do Estado, em número correspondente ao resultado do quociente entre o montante da reserva especial e o valor de referência determinado na lei, que conferem ao seu titular o direito de exigir ao sujeito passivo o respectivo aumento do capital

através da incorporação do montante da reserva especial e consequente emissão e entrega gratuita de acções ordinárias representativas do capital social do sujeito passivo.

O Estado, ou outros entes públicos a quem o Estado tenha transmitido os direitos de conversão, pode dispor deles livremente deles, tendo os accionistas à data da constituição dos direitos de conversão atribuídos ao Estado direito potestativo de adquirir os direitos de conversão ao Estado na proporção das respectivas participações no capital do sujeito passivo nas condições procedimentais definidas por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

O exercício dos direitos de conversão atribuído gratuitamente ao seu titular uma acção ordinária representativa do capital social do sujeito passivo emitida ao preço de subscrição equivalente ao valor de referência dos direitos de conversão, implicando o aumento do capital social do sujeito passivo.

Os créditos tributários resultantes da conversão de activos por impostos diferidos podem ser utilizados, por iniciativa do sujeito passivo, na compensação com dívidas tributárias deste ou de qualquer entidade com sede em Portugal integrada no mesmo grupo ou perímetro de consolidação prudencial para efeitos do Regulamento (UE) n.º 575/2013. Se a compensação não ocorrer até ao último dia do período de tributação seguinte àquele em que o sujeito passivo registou um resultado negativo é imediatamente objecto de reembolso.

Os rendimentos e as variações patrimoniais positivas resultantes da reversão de perdas por imparidade em créditos, na parte associada aos correspondentes activos por impostos diferidos que tenham sido objecto de conversão, consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respectivo período de tributação.

ADESÃO AO REGIME

Os sujeitos passivos de IRC que pretendam aderir ao regime especial aplicável aos activos por impostos diferidos devem manifestar essa intenção através de comunicação escrita dirigida à Ministra das Finanças e entregue junto da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) ao próximo dia **5 de Setembro**, acompanhada de deliberação da assembleia geral do sujeito passivo, tomada pela maioria exigida para alteração do contrato de sociedade, que aprove (i) a decisão de adesão ao regime e (ii) a constituição da reserva especial com atribuição ao Estado

Os sujeitos passivos de IRC que pretendam aderir ao regime especial aplicável aos activos por impostos diferidos devem manifestar essa intenção através de comunicação escrita dirigida à Ministra das Finanças e entregue junto da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) até ao próximo dia 5 de Setembro.

Partilhamos a Experiência. Inovamos nas Soluções.

AGOSTO 2014

dos direitos de conversão para incorporação no capital social da sociedade ou em reserva constituída pelos ágios a que haja lugar.

De referir que a adesão ao regime depende não da intenção manifestada nos termos referidos, mas também da respectiva aprovação por deliberação da assembleia geral, tomada pela maioria exigida para alteração do contrato de sociedade (e onde deverão constar algumas menções específicas mencionadas na Lei em apreço).

Para este efeito, o órgão de administração deve elaborar um relatório sobre a adesão a este regime, identificando ainda as possíveis consequências financeiras que dessa adesão poderão resultar para os accionistas, relatório esse que deverá ser colocado à disposição dos accionistas em sede de informação preparatória da assembleia geral.

Renúncia ao regime

Após a adesão ao regime, os sujeitos passivos podem renunciar à aplicação do mesmo até ao final do período de tributação imediatamente

anterior àquele em que se pretende que essa renúncia produza efeitos, através de comunicação dirigida à Ministra das Finanças e entregue junto da AT. No caso de instituições de crédito e sociedades financeiras, a renúncia à aplicação do regime depende de autorização do Banco de Portugal, nos termos do Regulamento (UE) n.º 575/2013.

ÂMBITO TEMPORAL

Embora o regime apenas tenha plena aplicação no que respeita aos gastos e variações patrimoniais negativas contabilizadas nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2015, por reivindicação da banca o mesmo será igualmente aplicável aos activos por impostos diferidos que se encontrarem registados nas contas anuais do sujeito passivo por referência ao período de tributação em curso, bem como à parte dos gastos e variações patrimoniais negativas que lhes estejam associados.

Assim, não obstante a opção do legislador, ao contrário da opção espanhola, em não permitir a aplicação retroactiva do regime

em apreço, o mesmo aplica-se aos activos por impostos diferidos registados nas contas anuais dos sujeitos passivos aderentes em 31 de Dezembro de 2014.

Enquanto uma entidade se mantiver numa posição lucrativa, este regime especial permite-lhe, sempre que não haja possibilidade de utilizar fiscalmente todos os gastos e variações patrimoniais negativas por imparidades em créditos e em benefícios de reforma ou de longo-prazo dos empregados, diferir a sua utilização para os anos futuros, sem limite temporal, mas com o limite do próprio lucro tributável. Se, porventura, a entidade vier a registar prejuízos, então poderá optar por registar os seus activos por impostos diferidos em créditos fiscais, dando ao Estado a contrapartida de poder vir a entrar no seu capital social, através da conversão em capital social da reserva especial que se criar para o efeito.

Joana Maldonado Reis
Luís Castilho

A presente Informação Fiscal destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta, não devendo servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação Fiscal não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte Joana Maldonado Reis (joana.maldonadoreis@plmj.pt) ou Luís Castilho (luis.castilho@plmj.pt).

Sociedade de Advogados Portuguesa do Ano
Chambers European Excellence Awards, 2009, 2012

Sociedade de Advogados Ibérica do Ano
The Lawyer European Awards, 2012

25ª Sociedade de Advogados mais Inovadora da Europa
Financial Times - Innovative Lawyers Awards, 2011, 2012