

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades



Centro de Estudos Judiciários

Luís Belo

14 de Fevereiro de 2014

Agenda

RETGS - Características

RETGS – Alguns dados estatísticos

- I. Enquadramento legal
- II. Condições de aplicação e de cessação do regime
- III. Determinação do lucro tributável do grupo
- IV. Regime específico de dedução dos prejuízos fiscais
- V. Pagamento do imposto
- VI. Obrigações declarativas

RETGS - Características

- Permite que os prejuízos fiscais (“PF”) gerados por sociedades deficitárias sejam imediatamente deduzidos aos lucros tributáveis gerados por sociedades lucrativas
 - Pode eliminar o impacto dos ajustamentos em sede de preços de transferência, nas operações realizadas entre sociedades do grupo fiscal
 - Permite beneficiar da dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos gerados entre sociedades do grupo em exercícios de aplicação do regime
-
- Exige procedimentos de controlo administrativo das alterações do perímetro de sociedades que integram o grupo fiscal e o cumprimento de obrigações declarativas
 - Em caso de cessação da aplicação do regime, verifica-se a perda de PF gerados, no âmbito do mesmo, e ainda não utilizados
 - Mesmo mantendo-se a aplicação do regime em caso de saída de uma sociedade, verifica-se a perda da quota-parte dos prejuízos apurados pela mesma

RETGS - Alguns dados estatísticos

Número de declarações de rendimento entregues ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”):

- 2.943 em 2009
- 3.127 em 2010
- 3.300 em 2011

(Fonte: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/)

Impacte na receita fiscal – conforme Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2010 e 2011, o Tribunal de Contas refere, no capítulo Despesa fiscal subavaliada, que o RETGS representou uma despesa fiscal, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), de cerca de 510 e 583 Milhões de Euros, respectivamente.

RETGS

I. Enquadramento legal

Código do IRC	Aspectos regulados
Artigo 69.º	Âmbito e condições de aplicação
Artigo 70.º	Determinação do lucro tributável do grupo
Artigo 71.º	Regime específico de dedução de PF
Artigo 90.º n.º 6	Procedimento e forma de liquidação do IRC
Artigo 97.º n.º 1 alínea e)	Dispensa de retenção na fonte
Artigo 105.º n.ºs 5 a 7	Pagamentos por conta
Artigos 105.º-A n.º 4 e 106.º n.º 12 e 13	Pagamento adicional por conta e especial por conta
Artigo 115.º	Responsabilidade pelo pagamento
Artigo 120.º n.º 6	Declarações Modelo 22 (individuais e do grupo)
Artigo 130.º n.º 3	Obrigatoriedade de apresentação do <i>Dossier Fiscal</i>

RETGS

II. Condições de aplicação e de cessação do regime

Um Grupo de sociedades pode optar pela aplicação do RETGS quando:

- Uma sociedade (dominante) detém, directa ou indirectamente, uma participação de, pelo menos, 75% do capital de outra(s) sociedades(s) (dominadas), desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto;

➤ *A partir de 2014:*

- ✓ Expressamente prevista a possibilidade de **inclusão no perímetro do RETGS de sociedade detida indirectamente em, pelo menos, 75% por intermédio de sociedade residente num Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu** (neste último caso, desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia).

RETGS

II. Condições de aplicação e de cessação do regime

- Se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:
 - a) As sociedades têm sede e direcção efectiva em território português;
 - b) A totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada;
 - c) A sociedade dominante detém a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime, excepto no caso de sociedades constituídas pela sociedade dominante (ou dominadas) há menos de um ano;

RETGS

II. Condições de aplicação e de cessação do regime

- Se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos (cont.):
 - d) A sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante;
 - **A partir de 2014:**
Quando a **sociedade dominante** passar a ser dominada de uma outra **sociedade que reúna os requisitos para ser considerada dominante** (inclusivamente se esta registar PF há três anos consecutivos – não aplicável para grupos constituídos *ab initio*), não cessa a aplicação do RETGS vigente, **desde que a opção pela continuidade do mesmo seja comunicada à AT** nos 30 dias seguintes à data em que se verifique aquele facto – até 31 de Março de 2014, excepcionalmente para o corrente período de tributação, de acordo com o Despacho n.º 39/2014 XIX, de 30 de Janeiro, do SEAF.
 - e) A sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

RETGS

II. Condições de aplicação e de cessação do regime

Não podem ser incluídas no grupo fiscal as sociedades que, **no início ou durante a aplicação do regime**, se encontrem nas seguintes situações:

- Estejam inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;
- Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da acção;
- Registem PF nos três exercícios anteriores;

Excepção: no caso de sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos (releva, para este prazo, os casos em que a participação tiver sido adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de activos, em que se considera a antiguidade na esfera da sociedade fundida, cindida ou da sociedade contribuidora – igualmente aplicável em c) supra);

- Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;

RETGS

II. Condições de aplicação e de cessação do regime

- Adoptem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;
- Não assumam a forma jurídica de Lda., S.A. ou sociedade em comandita por acções.
Excepção: entidades públicas empresariais (pessoas colectivas de direito público, com natureza empresarial e fim lucrativo, que visam a prestação de bens ou serviços de interesse público, nas quais o Estado ou outras entidades públicas estaduais detêm a totalidade do capital) podem ser sociedades dominantes.

RETGS

II. Condições de aplicação e de cessação do regime

Cessação do RETGS:

- Relativamente   sociedade dominante,   causa de cessação do RETGS:
 - i) a não verificação de algum dos requisitos de aplicação deste regime; ou
 - ii) a verificação de algumas situações de exclusão deste regime (v.g. inactividade há mais de um ano ou dissolução, instauração de processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da acção).

Excepção: conforme *supra* referido, a aquisição da sociedade dominante por outra sociedade que reúna todos os requisitos para ser qualificada como sociedade dominante do RETGS não determina a cessação deste regime caso seja comunicada a intenção de continuidade do mesmo.

- O lucro tributável de qualquer sociedade do grupo seja determinado com recurso   aplicação de métodos indirectos.

RETGS

II. Condições de aplicação e de cessação do regime

Os efeitos da renúncia ou da cessação do RETGS reportam-se:

- Renúncia => final do período de tributação anterior ao da sua comunicação.
- Restantes casos => final do período de tributação anterior ao:
 - i) da verificação de alteração de algum dos requisitos por parte da sociedade dominante (excepto nos casos em que exista uma nova sociedade dominante); ou
 - ii) da determinação do lucro tributável de qualquer sociedade com recurso à aplicação de métodos indirectos.
- Alterações ao perímetro => a não comunicação atempada de alteração na composição do grupo por entrada/saída de sociedades dominadas deixou de ter como consequência a cessação do RETGS.

RETGS

III. Determinação do lucro tributável do grupo

- Quem apura? => Sociedade dominante
- Como se apura? => Soma algébrica dos lucros tributáveis e dos PF apurados individualmente.
- Não há eliminação das transacções intra-grupo, pelo que não se trata de uma “consolidação” fiscal, ao contrário do que era aplicável na vigência do anterior Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado.

Lucro tributável do Grupo = Lucros tributáveis individuais - PF individuais

➡ Se soma positiva - lucro tributável do grupo

➡ Se soma negativa - prejuízo fiscal do grupo

RETGS

III. Determinação do lucro tributável do grupo

Limite à dedutibilidade de gastos financeiros líquidos

- A partir de 2014, os gastos de financiamento líquidos (“GFL”) passaram a ser dedutíveis até à concorrência do maior dos seguintes montantes:
 - a) Euro 1 Milhão; ou
 - b) 60% do resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquidos e impostos (“EBITDA”). **Regime transitório:** 50% (2015), 40% (2016) e 30% (2017).
- Prazo de reporte dos GFL não deduzidos – 5 anos.
- Prazo de reporte da diferença (“folga”) entre limite de 30% do EBITDA e os GFL efectivamente deduzidos deduzidos (se inferior) – 5 anos.

RETGS

III. Determinação do lucro tributável do grupo

Limite à dedutibilidade de gastos financeiros líquidos (cont.)

- O Código do IRC prevê expressamente uma definição de **EBITDA fiscal**, correspondente ao resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos apurado na contabilidade.

➤ *A partir de 2014:*

O **EDITDA fiscal** passou a estar corrigido de:

- Ganhos e perdas resultantes de alterações de justo valor não relevantes fiscalmente;
- Imparidades e reversões de investimentos não depreciables ou amortizáveis;
- Ganhos e perdas resultantes da aplicação do método de equivalência patrimonial (“MEP”) ou do método de consolidação proporcional;
- Rendimentos ou gastos relativos a partes de capital que beneficiem do regime do *Participation Exemption* (cf. artigo 51.º e artigo 51.º-C, ambos do Código do IRC);
- Contribuição extraordinária sobre o sector energético.

RETGS

III. Determinação do lucro tributável do grupo

Limite à dedutibilidade de gastos financeiros líquidos (cont.)

A partir de 2014 (cont.)

EBITDA fiscal “consolidado” – novo regime:

- **Opção pela aferição do limite à dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos ao nível do grupo** tributado ao abrigo do RETGS, desde que essa opção seja (i) comunicada à AT até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a respectiva aplicação, e (ii) mantida por um período mínimo de 3 anos, a contar da data em que se inicia a sua aplicação.
- Os GFL de sociedades do grupo, anteriores à aplicação do regime de apuramento do EBITDA fiscal “consolidado” e ainda não deduzidos (“excesso”), apenas podem ser deduzidos até ao limite de dedutibilidade de cada sociedade, apurado individualmente.
- A parte do limite não utilizado (“folga”) por sociedades do grupo em exercícios anteriores à aplicação do regime de apuramento do EBITDA fiscal “consolidado” apenas pode ser adicionado ao montante máximo dedutível de GFL de cada sociedade, apurado individualmente.

RETGS

III. Determinação do lucro tributável do grupo

Limite à dedutibilidade de gastos financeiros líquidos (cont.)

A partir de 2014 (cont.)

EBITDA fiscal consolidado – novo regime (cont.):

- Os GFL bem como a eventual folga apurada durante a vigência deste regime só poderão ser utilizados na esfera do Grupo, independentemente da saída de uma ou mais sociedades do grupo.

RETGS

IV. Regime específico de dedução dos prejuízos fiscais

Exercícios de aplicação do RETGS

- Prejuízos apurados antes da aplicação do regime => só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até à concorrência do lucro tributável da sociedade a que respeitam

Os prejuízos susceptíveis de dedução em cada período de tributação não podem exceder o montante correspondente a **70%** do respectivo lucro tributável, não ficando prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições, até ao final do respectivo período de dedução.

- Prejuízos apurados durante a aplicação do RETGS => só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do Grupo – perdem identidade individual (com o limite de **70%**).
- Na dedução dos PF, devem ser primeiramente deduzidos os apurados há mais tempo (“FIFO”).

RETGS

IV. Regime específico de dedução dos prejuízos fiscais

Exercícios após saída do Grupo

i) Na esfera da sociedade

- Os prejuízos apurados no RETGS por essa sociedade não são susceptíveis de ser deduzidos, ainda que não tenham sido compensados durante a aplicação do regime.
- Podem ser deduzidos os PF apurados individualmente em exercícios anteriores à aplicação do RETGS, que não tenham sido deduzidos ao lucro tributável do grupo (com o limite de **70% do lucro tributável a partir de 2014**).

ii) Na esfera do Grupo

- Mantendo-se a aplicação do regime após a saída de uma sociedade do grupo, extingue-se o direito à dedução da quota-parte dos PF respeitantes àquela sociedade.

RETGS

IV. Regime específico de dedução dos prejuízos fiscais

Operações de reestruturação fiscalmente neutras

- **Fusões entre sociedades do grupo:** transmissão automática dos PF individuais apurados em períodos de tributação anteriores ao do início do regime – vide artigos 71.º e 75.º do Código do IRC.
- **Fusões com sociedades fora do grupo:** transmissão automática dos PF individuais apurados em períodos de tributação anteriores ao do início do regime – *vide* artigos 71.º e 75.º do Código do IRC.
- **Limite à dedução dos PF nas situações supra:** a dedução dos PF transmitidos tem como limite, em cada período de tributação, o valor correspondente à proporção entre o valor do património líquido da sociedade fundida e o valor do património líquido de todas as sociedades envolvidas na operação de fusão, determinados com base no último balanço anterior à fusão.
- **Operação de fusão de todas as sociedades** (numa sociedade já existente ou numa nova sociedade constituída): transmissão dos PF do grupo desde que seja obtida autorização junto do Ministro das Finanças – *vide* artigo 75.º do Código do IRC.

RETGS

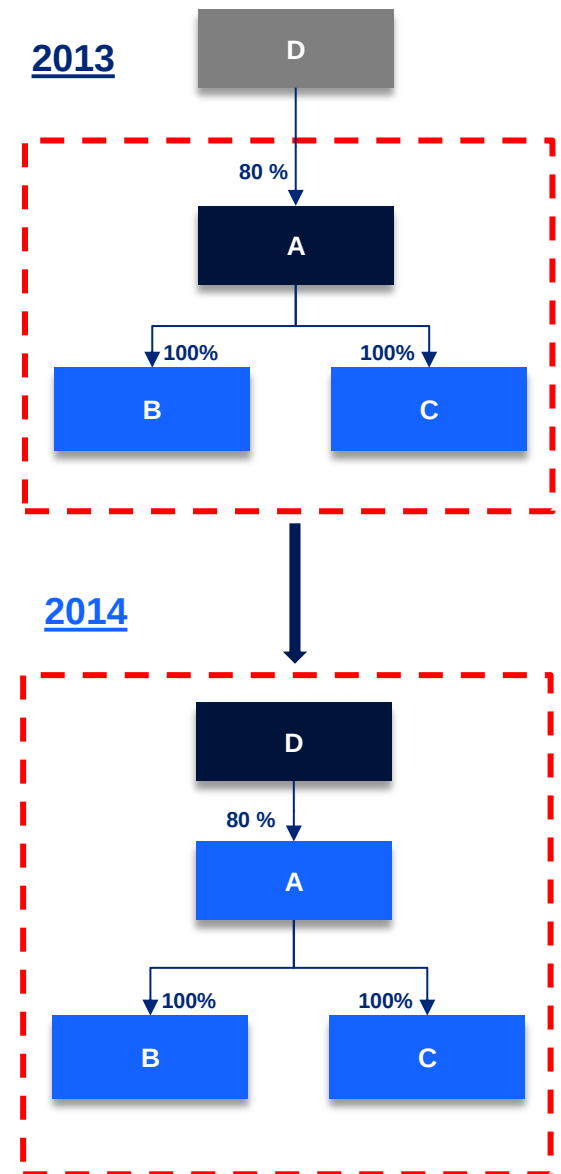
IV. Regime específico de dedução dos prejuízos fiscais

Continuidade e concorrência de RETGS

A partir de 2014

Nova sociedade dominante – continuidade do RETGS

- Para as situações em que a sociedade dominante do RETGS passe a ser dominada por outra sociedade que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante, e optando esta última pela continuidade do RETGS, os PF do grupo verificados durante os períodos de tributação anteriores em que o regime se aplicou podem ser dedutíveis ao lucro tributável do novo grupo, desde que seja obtida autorização junto do Ministro das Finanças.



RETGS

IV. Regime específico de dedução dos prejuízos fiscais

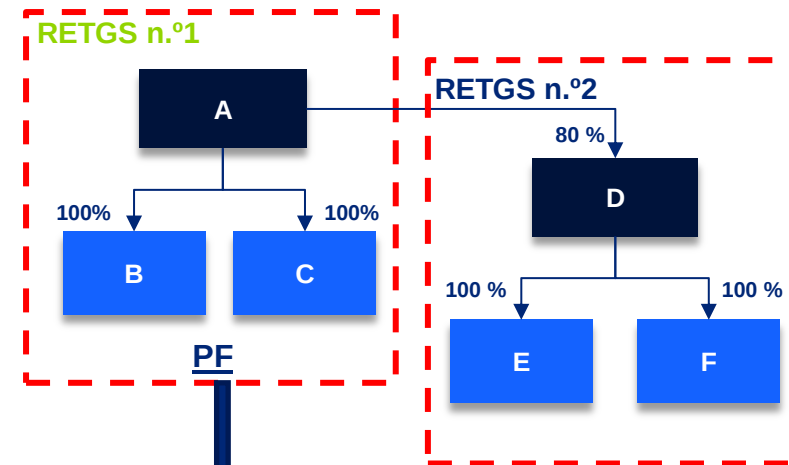
Continuidade e concorrência de RETGS

A partir de 2014

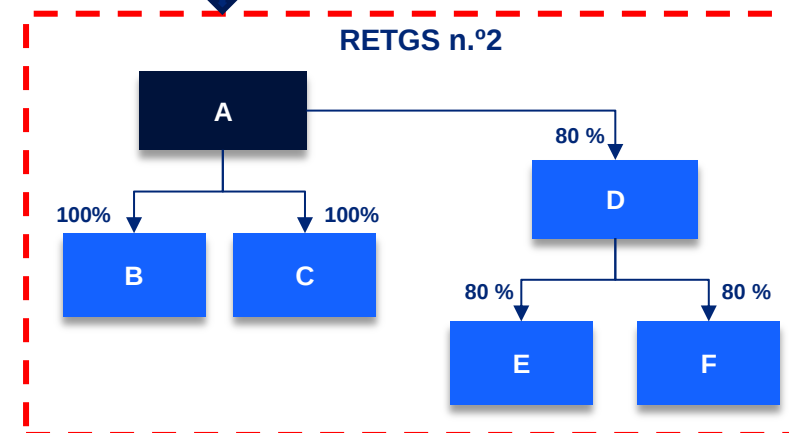
Concorrência de RETGS

- No caso em que a sociedade dominante de um grupo de sociedades – nova sociedade dominante – adquiere o domínio de uma sociedade dominante de um outro grupo de sociedade – anterior sociedade dominante –, e a nova sociedade dominante opte pela continuação da aplicação do RETGS do grupo adquirido, poderão ser deduzidas ao grupo as quotas-partes dos PF imputáveis às sociedades do grupo da nova sociedade dominante, até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam, desde que seja obtida autorização do Ministro das Finanças.
- Os PF da anterior sociedade dominante mantêm-se válidos desde que seja igualmente obtida autorização junto do Ministro das Finanças.

2013



2014



RETGS

IV. Regime específico de dedução dos prejuízos fiscais

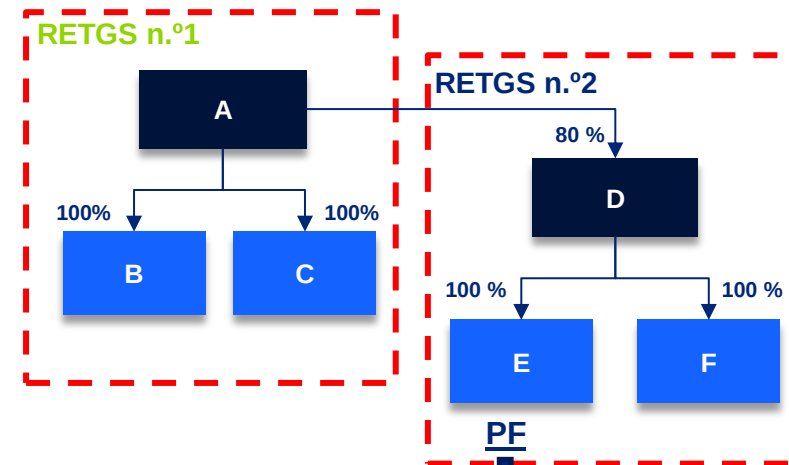
Continuidade e concorrência de RETGS

A partir de 2014

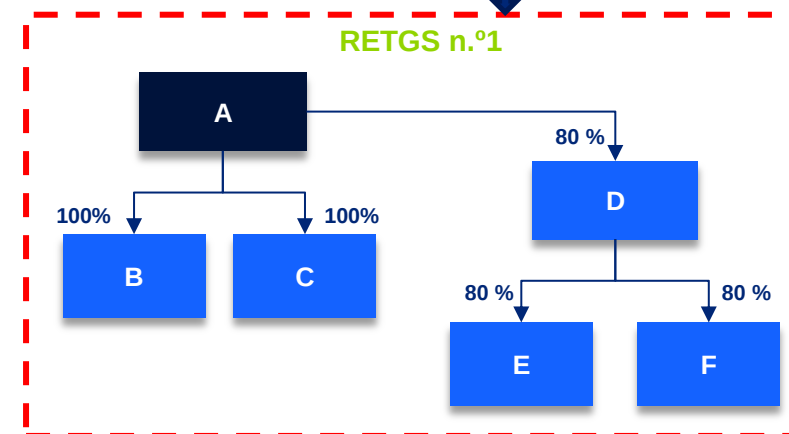
Concorrência de RETGS

- No caso em que a sociedade dominante de um grupo de sociedades – nova sociedade dominante – adquire o domínio de uma sociedade dominante de outro grupo de sociedades – anterior sociedade dominante – e a nova sociedade dominante opte pela inclusão das sociedades pertencentes ao grupo adquirido no seu perímetro do RETGS, a quota-parte dos PF do grupo da anterior sociedade dominante imputáveis às sociedades do que integrem o grupo da nova sociedade dominante são automaticamente (sem necessidade de autorização) dedutíveis ao lucro tributável do grupo da nova sociedade dominante, até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam.

2013



2014



RETGS

V. Pagamento do Imposto

Pagamento do IRC

- Incumbe à sociedade dominante, sendo qualquer das outras sociedades do grupo solidariamente responsável pelo pagamento do imposto, sem prejuízo do direito de regresso pela parte do imposto que a cada uma delas efectivamente respeite, cf. art. 115.º do Código do IRC.

Pagamento por Conta (“PC”)

- Quem faz? Sociedade dominante.
- Como se apura? Correspondente a 80% ou 95% (consoante o volume de negócios do exercício anterior seja igual/inferior ou superior a Euro 500.000, respectivamente) da colecta do grupo fiscal referente ao exercício anterior.

➤ Excepções:

- ✓ **1º Exercício de aplicação do regime:** cada sociedade (incluindo a dominante) deverá proceder ao cálculo e entrega do pagamento por conta como se o regime não fosse aplicável, sendo as importâncias entregues por cada sociedade deduzidas à colecta do Grupo.

RETGS

V. Pagamento do Imposto

Pagamento por Conta (cont.)

➤ Excepções:

- ✓ **Exercício da cessação do regime:** (i) os PC já efectuados à data do facto são considerados pela sociedade dominante para efeitos de determinação do imposto a pagar; e (ii) os PC posteriores já são efectuados pelas sociedades individuais (com base na colecta individual do ano anterior como se não houvesse regime).
- ✓ **Exercício após a cessação do regime:** os PC são calculados com base na colecta do ano anterior como se não houvesse regime.

RETGS

V. Pagamento do Imposto

Pagamento adicional por conta (“PAC”)

- Quem faz? Todas as sociedades do grupo, incluindo a dominante, caso no período de tributação anterior fosse devida derrama estadual nos termos do artigo 87.º-A do Código do IRC.
- O cálculo do PAC é determinado pela aplicação ao lucro tributável do exercício anterior das taxas de 2,5% sobre a parcela do lucro tributável de mais de Euro 1.500.000 e até Euro 7.500.000, de 4,5% de mais de Euro 7.500.000 e até Euro 35.000.000 e de 6,5% sobre a parcela que exceda Euro 35.000.000.

V. Pagamento do Imposto

Pagamento especial por conta (“PEC”)

- Quem faz? É devido um pagamento por cada uma das sociedades, incluindo a dominante.
- Como se apura? Em termos genéricos, corresponde a 1% do volume de negócios do exercício anterior, com o limite máximo de Euro 70.000, devendo, quando aplicável, ser deduzidos os pagamentos por conta efectuados no exercício anterior.

Cabe à sociedade dominante as obrigações de determinar o valor global do PEC, deduzindo o montante dos pagamentos por conta que seria devido por cada uma das sociedades do grupo se este regime não fosse aplicável, e de proceder à sua entrega.

Neste contexto, o montante dos pagamentos por conta é o que resulta da declaração de rendimentos de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.

RETGS

V. Pagamento do Imposto

Tributação autónoma - RETGS

- De acordo com um entendimento da Autoridade Tributária, para efeitos do agravamento em 10 pontos percentuais da taxa de tributação autónoma previsto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC, nos casos em que os sujeitos passivos integram um RETGS, deve ser considerado o resultado (lucro tributável ou prejuízo fiscal) apurado na declaração do grupo referente ao período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários passíveis de tributação autónoma e não o lucro tributável ou o prejuízo fiscal apurado por cada uma das sociedades que integram o perímetro de consolidação abrangido pelo regime.

RETGS

V. Pagamento do Imposto

Dispensa de retenção na fonte

- Sobre rendimentos devidos e obtidos por sociedades do mesmo grupo, quando os mesmos respeitem a períodos em que este regime se aplique.

RETGS

VI. Obrigações declarativas

Opção pela aplicação do regime:

- A opção pela aplicação do RETGS não tem limite temporal
- Efectuada pela sociedade dominante;
- Via transmissão electrónica de dados;
- Até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação do regime;
- Deverá identificar todas as sociedades elegíveis;
- Deverão ser integradas no dossier fiscal da sociedade dominante, referente ao exercício de início de aplicação do regime, declarações das sociedades dominadas que lhe conferem poderes para efectuar a comunicação em nome daquelas.

RETGS

VI. Obrigações declarativas

Alterações à composição do regime:

- Efectuada pela sociedade dominante;
- Via transmissão electrónica de dados;
- Até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende manter a aplicação do regime, devem ser comunicadas as seguintes situações:
 - identificação das sociedades que, no exercício anterior, deixaram de cumprir os requisitos de integração no grupo fiscal;
 - identificação das sociedades que passarão a integrar o grupo fiscal no próprio exercício;
 - se a alteração ocorrer por cessação da actividade de sociedade do Grupo, a comunicação supra referida deve ser feita até ao final do prazo previsto para a entrega da correspondente declaração de cessação.

RETGS

VI. Obrigações declarativas

Declaração periódica de rendimentos

- Declaração modelo 22 do grupo, pela sociedade dominante; e
- Declaração modelo 22, por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante;
- Submetidas até ao último dia do 5.º mês seguinte à data do termo do período de tributação (independentemente de este ser dia útil ou não).

Processo de Documentação Fiscal – dossier fiscal

- Obrigatória a sua entrega:
 - Preparado até ao 15º dia do 7.º mês posterior à data do termo do período de tributação (independentemente de este ser dia útil ou não).



“Deloitte” refere-se à Deloitte Touche Tohmatsu Limited, uma sociedade privada de responsabilidade limitada do Reino Unido, ou a uma ou mais entidades da sua rede de firmas membro, sendo cada uma delas uma entidade legal separada e independente. Para aceder à descrição detalhada da estrutura legal da Deloitte Touche Tohmatsu Limited e suas firmas membro consulte www.deloitte.com/pt/about.

Esta publicação é exclusivamente para uso e distribuição interna entre as pessoas da Deloitte Touche Tohmatsu Limited, das suas firmas membro, respectivas subsidiárias e participadas (a “Rede Deloitte”). Em conformidade, nenhuma entidade da Rede Deloitte é responsável por quaisquer danos ou perdas sofridos pelos resultados que advenham da tomada de decisões baseada nesta publicação.