AT autoridade tributária e aduaneira

GABINETE DO DIRETOR GERAL

Direção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS)

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)
Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro
Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro

Artigos 69.º, 69.º-A, 70.º e 71.º

CIRCULAR Nº 5/2015

Razão das instruções

Na sequência da publicação da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que procedeu à reforma da tributação das sociedades, alterando o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), foram introduzidas alterações significativas ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS).

A Lei nº 82-C/2014, de 31 de dezembro, veio, posteriormente, aditar o artigo 69º-A ao Código do IRC e inserir alguns ajustamentos nesta matéria.

Com o objetivo de divulgar as características essenciais deste regime e dissipar eventuais dúvidas de interpretação, foi, por despacho n.º 39/2015-XIX de 30 de março de 2015, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, determinada a emissão dos seguintes esclarecimentos:

Âmbito de aplicação

Artigo 69.º, 2, 5 e 6

1. O RETGS é aplicável, por opção, aos grupos de sociedades constituídos com base na relação de participação fixada no n.º 2 do artigo 69.º, que preencham os requisitos constantes dos números 2 a 4 do mesmo preceito.
2. A opção pela aplicação do regime deve ser comunicada à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) através do envio, pela sociedade dominante, da competente declaração prevista no artigo 118.º até ao fim do 3. º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação do regime.
3. No que respeita à delimitação do perímetro do grupo, as alterações introduzidas ao artigo 69.º pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, foram as seguintes:

   (i) Redução do limiar percentual da participação no

R. da Prata, 10 - 2.º, Lisboa – 1149-027 LISBOA
Email: dg-at@at.gov.pt
www.portaldasfinancas.gov.pt
Tel: (+351) 21 881 2600 Fax: (+351) 21 881 2938
Centro de Atendimento Telefónico: (+351) 707 206 707

GABINETE DO DIRETOR GERAL

capital, de 90% para 75% (n.º 2 do art. 69.º);

(ii) Consideração, para efeitos de determinação desta percentagem, das participações detidas indiretamente através de sociedades residentes noutro Estado membro da União Europeia (UE) ou do Espaço Económico Europeu (EEE) (alínea b), n.º 5 do mesmo artigo); e

(iii) Clarificação da possibilidade de obtenção da percentagem dos direitos de voto superior a 50% de forma indireta (n.º 6 do mesmo artigo).

Condições de acesso ao RETGS

4. A opção pelo RETGS a apresentar pela sociedade dominante deve abranger todas as sociedades do grupo, ou seja, todas as sociedades nas quais a sociedade dominante detenha pelo menos 75 % do capital, desde que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto. **Artigo 69.º, 2 e 6**

5. Na determinação daquelas percentagens, quer da participação no capital, quer dos direitos de votos, consideram-se as participações detidas por via direta e indireta. No caso em que as participações sejam detidas simultaneamente de forma direta e indireta recorre-se, para o cálculo das percentagens efetivas, ao método da multiplicação sucessiva das percentagens de participação e dos direitos de voto e à adição das percentagens de participação e dos direitos de voto detidos direta e indiretamente (cf. n.º 6 do art. 69.º).

6. Em caso de participações detidas de forma indireta, apenas são tidas em consideração as detidas através de sociedades intermédias ou interpostas que sejam: **Artigo 69.º, 5**

   (i) Sociedades residentes em território português que reúnam os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo; ou

   (ii) Sociedades residentes noutros Estados membros da UE ou do EEE, neste último caso, desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à aplicada na UE, que sejam detidas, direta ou indiretamente, em, pelo menos, 75% pela sociedade dominante através de sociedades residentes em Portugal, que reúnam os requisitos para fazer parte do grupo, ou de sociedades residentes noutros Estados membros da UE ou do EEE.

GABINETE DO DIRETOR GERAL

Requisitos exigidos à sociedade dominante e às sociedades dominadas

7. Devem estar verificados, relativamente a todas as sociedades do grupo, cumulativamente, os seguintes requisitos: **Artigo 69.º, 3 e 13**

   (i) A sede e a direcção efetiva devem situar-se em território português;

   (ii) A totalidade dos rendimentos deve estar sujeita ao regime geral de tributação em IRC e à taxa normal mais elevada;

   (iii) A forma jurídica assumida deve ser a de sociedades por quotas, anónima ou em comandita por acções, salvo quando se tratem de entidades públicas empresariais que satisfaçam os requisitos relativos à qualidade de sociedade dominante exigidos pelo presente regime.

8. Além disso, a sociedade dominante:

   (i) Não pode ser considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante;

   (ii) Não pode ter renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime; e

   (iii) Deve deter a participação nas sociedades dominadas há mais de 1 ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime, salvo quando se trate de sociedades constituídas há menos de um ano pela sociedade dominante ou por uma sociedade dominada que integre o grupo, neste caso desde que o nível de participação legalmente exigido seja detido desde a sua constituição.

9. Por outro lado, constituem factos impeditivos da inclusão de sociedades no grupo, na qualidade de sociedade dominante ou dominada, tanto no início como no decorrer da aplicação do regime: **Artigo 69.º, 4**

   (i) A inatividade há mais de um ano ou a entrada em dissolução;

   (ii) A instauração de processo especial de recuperação ou de insolvência em que haja sido proferido despacho de

GABINETE DO DIRETOR GERAL

prosseguimento da acção;

(iii) O apuramento de prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos;

(iv) A sujeição a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada, quando não renunciem à sua aplicação;

(v) A adoção de um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;

(vi) A não adoção da forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo quando se tratem de entidades públicas empresariais que satisfaçam os requisitos relativos à qualidade de sociedade dominante exigidos pelo presente regime.

Alterações na composição do grupo

10. O cumprimento das obrigações, seja de comunicação das opções ou da renúncia à aplicação do regime, seja da apresentação da declaração periódica de rendimentos e de pagamento do imposto, compete às sociedades dominantes que, assim, desempenham um papel determinante na aplicação do RETGS.

Artigo 69.º, 7 e 10

11. As alterações na composição do grupo, nomeadamente a inclusão de novas sociedades, a saída de sociedades dominadas ou as alterações resultantes de fusões ou cisões, devem ser comunicadas, pela sociedade dominante, através da competente declaração prevista no artigo 118.º:

(i) No caso de entrada de novas sociedades no grupo que satisfaçam os requisitos legalmente exigidos, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que a inclusão terá lugar,

(ii) No caso de opção da nova sociedade dominante pela continuidade da aplicação do RETGS, nos termos do n.º 10 do artigo 69.º (cf. pontos 15 e seguintes) e

(iii) No caso de saída ou outras alterações decorrentes de fusões ou cisões, até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que o facto ocorra, exceto se houver cessação de sociedades do grupo,

GABINETE DO DIRETOR GERAL

caso em que a comunicação só tem lugar se não se verificar a dispensa prevista no n.º 7 do artigo 118.º, devendo ser feita no prazo previsto no n.º 6 do mesmo artigo.

12. Em resultado das alterações introduzidas ao RETGS, a falta de apresentação da declaração de alterações deixou de ter como efeito a cessação do regime, tendo sido criada uma sanção, prevista no n.º 8 do artigo 117.º do RGIT, para a falta de apresentação, ou de apresentação fora do prazo legal, das declarações previstas nas alíneas b) e d) do n.º 7, do artigo 69.º do CIRC.

Causas de cessação do RETGS

13. Com as alterações introduzidas ao n.º 8 do artigo 69.º pela Lei n.º2/2014, a aplicação do RETGS cessa nas seguintes situações: **Artigo 69.º, 8**

    (i) Renúncia à aplicação do regime nos termos do n.º 7 do artigo 69.º; ou

    (ii) Não verificação pela sociedade dominante de algum dos requisitos referidos no n.º 3 do artigo 69.º, ou verificação relativamente a essa sociedade de alguma das situações referidas nas alíneas a), b), d) ou g) do n.º 4 do mesmo artigo; ou

    (iii) Determinação do lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo com recurso à aplicação de métodos indiretos; ou

    (iv) Quando a sociedade dominante passe a ser dominada de outra que reúna os requisitos para ser considerada dominante e não seja exercida a opção pela continuidade da aplicação do regime nos termos do n.º 10 do artigo 69.º.

14. Os efeitos da cessação da aplicação do RETGS reportam-se ao final do período de tributação anterior àquele em que seja comunicada a renúncia à aplicação no presente regime nos termos e prazos previstos no n.º 7 do artigo 69.º ou ao final do período de tributação anterior ao da verificação de qualquer das causas enunciadas no n.º 8, devendo, neste caso, a declaração prevista no artigo 118.º ser apresentada até ao final

GABINETE DO DIRETOR GERAL

do 3. ° mês do período de tributação seguinte.

Aplicação do n.º 10 do artigo 69.° e consequências da não opção pela continuidade da aplicação do RETGS

15. O n.º 10 do artigo 69.º contempla a situação da substituição da sociedade dominante de um grupo de sociedades, nos casos em que esta passe a ser considerada dominada de uma outra sociedade residente em território português, cabendo a esta última, para que se mantenha a aplicação do RETGS com a inclusão da nova sociedade dominante, exercer a sua opção pela continuidade do regime através da comunicação à AT prevista neste número. **Artigo 69.º,10**

16. Esta comunicação deve ser apresentada até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte à data em que se verifique esse facto. Uma vez que o facto se verifica na data em que a sociedade é detida há mais de um ano, a comunicação deve ser efetuada tendo em conta essa data.

17. O efeito desta comunicação é o de evitar que ocorra a cessação da aplicação do regime ao grupo cuja sociedade dominante passou a ser considerada dominada de outra sociedade, desde que, naturalmente, se mostrem preenchidos os requisitos previstos nos números 3 e 4 do artigo 69.º, com a exceção do disposto na alínea c) do n.º 4 deste artigo.

18. A opção pela continuidade do grupo ao abrigo do n.º 10 do artigo 69.º determina a comunicação da inclusão da nova sociedade dominante através da declaração prevista no artigo 118.°.

19. Nos casos em que a nova sociedade dominante seja considerada dominante de um outro grupo de sociedades, a opção pela continuidade do grupo adquirido ao abrigo do n.º 10 do artigo 69.º exige ainda a comunicação de alterações na composição do grupo, nos termos da subalínea 1) da alínea b) do n.º 7 do mesmo artigo, relativamente à inclusão, no grupo "adquirido", das sociedades pertencentes ao grupo da nova sociedade dominante.

GABINETE DO DIRETOR GERAL

Determinação do lucro tributável do grupo

20. No âmbito do RETGS, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo. **Artigo 70.º, 1**

21. Com a alteração ao n.º 1 do artigo 70.º introduzida pela Lei n.º 2/2014, passou a prever-se que este resultado possa ser ajustado do efeito resultante da aplicação da opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º, nos termos do qual é concedida à sociedade dominante a faculdade de optar pela aplicação do regime de limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento aos gastos de financiamento líquidos do grupo.

22. Relativamente a este regime, deverão aplicar-se as regras gerais do artigo 67.º para efeitos do apuramento do lucro tributável de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo. Exercida a opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º, nos termos e prazos previstos no n.º 7 do mesmo artigo, deverá ainda haver lugar, sendo caso disso, à correção do lucro tributável do grupo do efeito da aplicação da opção aí prevista.

23. Nos termos do n.º 5 do artigo 67.º, o limite para a dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos corresponde ao valor previsto na alínea a) do n.º 1 deste artigo, independentemente do número de sociedades pertencentes ao grupo ou, quando superior, ao previsto na alínea b) do mesmo número, calculado com base na soma algébrica dos resultados antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos apurados nos termos deste artigo pelas sociedades que o compõem.

Regime de dedução dos prejuízos fiscais no âmbito da aplicação do RETGS

A) Regras gerais (n. º 1 do artigo 71. º)

24. Durante a aplicação do RETGS mantém-se a exigência de segregação dos prejuízos fiscais apurados pelas sociedades: **Artigo 71.º, 1**

    (i) Nos períodos de tributação anteriores ao início do regime, os quais só podem ser deduzidos ao lucro

GABINETE DO DIRETOR GERAL

tributável do grupo até ao limite do lucro tributável das sociedades a que respeitam (cf., alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º); e

(ii) Durante a aplicação do regime, os quais, sendo prejuízos fiscais do grupo, só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo (cf. alínea b) do n.º1 do artigo 71.º).

25. Uma vez terminada a aplicação do regime, seja por renúncia, seja por verificação de outra causa de cessação, ou quando o mesmo deixe de ser aplicado a uma sociedade do grupo extingue-se o direito à dedução dos prejuízos fiscais ou da quota-parte dos prejuízos, respetivamente, verificados durante os períodos de tributação em que se aplicou o regime, apenas se mantendo o direito à dedução dos prejuízos fiscais verificados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do regime, na parte que ainda não tiverem sido deduzidos.

B) Em caso de alterações à composição do grupo por motivo de fusão

26. O n.º 2 do artigo 71.º contempla um conjunto de regras especiais em matéria de dedução de prejuízos fiscais nas situações de alterações à composição do grupo por motivo de fusão à qual seja aplicado o regime de neutralidade estabelecido no artigo 74.º:

Artigo 71.º, 2

(i) Entre sociedades que já integravam o perímetro do grupo, caso em que os prejuízos fiscais das sociedades fundidas anteriores ao início da aplicação do regime podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante, nos termos e condições previstos no artigo 75.º, podendo os prejuízos apurados no âmbito do grupo ser deduzidos ao lucro tributável do grupo sem qualquer limitação;

(ii) Entre sociedades que já integravam o perímetro do grupo e sociedades fora do grupo, que são incorporadas pelas primeiras, caso em que os prejuízos fiscais das sociedades incorporadas anteriores ao início da aplicação do regime podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da sociedade incorporante, nos termos e condições previstos no artigo 75.º.

GABINETE DO DIRETOR GERAL

C) Quando a sociedade dominante de um grupo passar a ser considerada dominada por uma outra sociedade

C.1) No caso de opção pela continuidade do grupo "adquirido" nos termos do n.º 10 do artigo 69.º

27. Nas situações em que seja exercida a opção pela continuidade da aplicação do RETGS prevista no n.º 10 do artigo 69.°, o n.º 3 do artigo 71.º possibilita a manutenção do direito à dedução dos prejuízos fiscais do grupo "adquirido" verificados durante os períodos de tributação anteriores, em casos de reconhecido interesse económico e desde que seja obtida autorização do membro do Governo responsável pela área das finanças. **Artigo 71.º, 3**

28. Para este efeito, deve ser apresentado um requerimento junto da AT, no prazo previsto no n.º 10 do artigo 69.º para a comunicação daquela opção.

29. O n.º 3 do artigo 71.° não abrange os prejuízos fiscais da nova sociedade dominante, apurados nos períodos de tributação anteriores ao início da aplicação do RETGS ao novo grupo, sendo aplicável, quanto a estes, a regra instituída na alínea a) do n.º 1 deste artigo.

C.2) No caso de a sociedade dominante passar a ser considerada dominada por uma sociedade dominante de outro grupo

30. Os números 4 e 5 do artigo 71.º regulam o regime aplicável aos prejuízos fiscais verificados, no âmbito da aplicação do RETGS, em grupos pré-existentes em que a sociedade dominante de um dos grupos adquire o domínio da sociedade dominante do outro grupo.

C.2.1) Opção pela continuidade do grupo "adquirido"

31. O n.º 4 do artigo 71.º abrange os casos em que a sociedade dominante de um grupo de sociedades (nova sociedade dominante) adquire o domínio de uma sociedade dominante de um outro grupo de sociedades (anterior sociedade dominante) e a nova sociedade dominante opte pela continuidade da aplicação do RETGS, nos termos do n.º 10 do artigo 69.º, isto é, pela continuidade do grupo "adquirido". **Artigo 71.º, 4**

32. Neste caso, as quotas-partes dos prejuízos fiscais do grupo imputáveis às sociedades do grupo da nova sociedade dominante (e que venham a integrar o grupo da anterior sociedade dominante, isto é, o grupo

GABINETE DO DIRETOR GERAL

"adquirido"), incluindo as referentes aos prejuízos fiscais da nova sociedade dominante, são dedutíveis até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam, como se se tratassem de prejuízos individuais, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º, desde que seja obtida a respetiva autorização e reconhecido o interesse económico, pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, mediante requerimento a apresentar à AT, no mesmo prazo previsto para a comunicação da opção, ou seja, até ao fim do 3º mês do período de tributação seguinte à data em que se verifique aquele facto (que, como atrás se referiu, deve entender-se como a data em que a sociedade passa a ser detida há mais de um ano)

33. Permite-se, assim, que os prejuízos fiscais do grupo que cessa (o anterior grupo da nova sociedade dominante) sejam imputados às sociedades que integravam este grupo e, desde que obtida a autorização prevista no n.º 4 do artigo 71.º, deduzidos, como se fossem prejuízos fiscais individuais.

34. Relativamente aos prejuízos fiscais do grupo da anterior sociedade dominante (grupo "adquirido") verificados durante os períodos de tributação anteriores em que o regime se aplicou, estes podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo, obtida a autorização a que se refere o n.º 3 do artigo 71.º

C.2.2) Opção pela continuidade do grupo da nova sociedade dominante

35. O n.º 5 do artigo 71.º abrange os casos em que a sociedade dominante de um grupo de sociedades (nova sociedade dominante) adquire o domínio de uma sociedade dominante de um outro grupo de sociedades (anterior sociedade dominante) optando pela manutenção do seu próprio grupo.

Artigo 71.º, 5

36. Nestas situações, as sociedades pertencentes ao grupo da anterior sociedade dominante (grupo "adquirido"), que verifiquem os requisitos legalmente exigidos, são incluídas no grupo da nova sociedade dominante, devendo esta comunicar essa alteração na composição do grupo nos termos da subalínea 1) da alínea b) do n.º 7 do artigo 69.º.

37. As quotas-partes dos prejuízos fiscais imputáveis às sociedades do grupo "adquirido" que integrem o grupo da nova sociedade dominante, são dedutíveis nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º como se se tratassem de prejuízos fiscais individuais, permitindo-se, nesta medida, a dedutibilidade dos prejuízos fiscais do grupo adquirido aos lucros tributáveis do grupo da nova sociedade dominante.

GABINETE DO DIRETOR GERAL

38. Por outro lado, os prejuízos fiscais do grupo que se mantém (grupo "adquirente") continuam a ser dedutíveis como prejuízos próprios no âmbito do grupo.

39. A remissão do n° 5 do artigo 71.º para o artigo 52.° deve ser entendida em toda a sua extensão, pelo que as sociedades do grupo da anterior sociedade dominante ficam sujeitas à limitação prevista n.º 8 do artigo 52.º, quando aplicável, e à possibilidade da sua derrogação mediante a autorização a que se refere o n.º 12 do artigo 52.º, devendo, neste caso, o prazo de 30 dias aí previsto ser contado a partir do início do período de tributação em que deva ser efetuada a inclusão das sociedades pertencentes ao grupo da anterior sociedade dominante no grupo da nova sociedade dominante.

E) Quando duas ou mais sociedades dominantes passam, simultaneamente, a ser consideradas dominadas por uma outra sociedade

40. Nos casos em que duas ou mais sociedades dominantes de grupos de sociedades (grupos "adquiridos") venham a ser, simultaneamente, consideradas dominadas de uma nova sociedade que reúna os requisitos, com exceção do previsto na alínea c) do n.º 4 do artigo 69.º, para ser qualificada como dominante, esta poderá optar, nos termos do n.º 10 do artigo 69.º, pela continuidade da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades de um dos grupos "adquiridos", devendo comunicar, nos termos da subalínea 1) da alínea b) do n.º 7 do artigo 69.º, a inclusão, neste, das entidades pertencentes ao outro ou outros grupos "adquiridos".

41. Relativamente aos prejuízos fiscais dos grupos "adquiridos" durante os períodos de tributação anteriores em que o regime se aplicou, deverá aplicar-se o disposto no n.º 3 do artigo 71.º aos prejuízos fiscais do grupo relativamente ao qual foi exercida a opção prevista do n.º 10 do artigo 69.º e o disposto no n.º 5 do artigo 71.º aos prejuízos fiscais do outro ou outros grupos adquiridos,

42. Uma vez que o n.º 3 do artigo 71.° não abrange os prejuízos fiscais da nova sociedade dominante, apurados nos períodos de tributação anteriores ao início da aplicação do RETGS ao novo grupo, é aplicável, quanto a estes, a regra instituída na alínea a) do n.º 1 deste artigo.

GABINETE DO DIRETOR GERAL

Cálculo dos pagamentos por conta quando uma sociedade adquire o domínio de uma sociedade dominante de um grupo de sociedades

43. Quando uma sociedade adquira o domínio de uma sociedade dominante de um grupo de sociedades, os pagamentos por conta relativos ao primeiro período de tributação em que as sociedades do grupo da anterior sociedade dominante sejam incluídas no grupo da nova dominante são calculados nos termos do n.º 1 do artigo 105.º com base na soma do imposto liquidado à nova sociedade dominante, ou ao respetivo grupo, e ao grupo da anterior sociedade dominante, relativamente ao período de tributação imediatamente anterior.

Artigo 105.º

Sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutro Estado membro da União Europeia (UE) ou do Espaço Económico Europeu (EEE)

44. Através da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, foi aditado ao Código do IRC um artigo 69.º-A, que, na esteira da jurisprudência recente do Tribunal de Justiça da União Europeia, estendeu o RETGS aos grupos de sociedades relativamente aos quais se verifiquem as condições já previstas nos números 2 e 3 do artigo 69.º, mas em que a sociedade dominante pode ser residente de um Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.

Artigo 69.º-A

A) Sociedade Dominante

45. O conceito de sociedade dominante abrange tanto as participações diretas como as participações indiretas (cf. n.º 2 do artigo 69.º do Código do IRC, aplicável aos novos grupos por força do disposto no corpo do n.º 1 do artigo 69.º-A do mesmo Código).

46. A alínea c) do n.º 1 do artigo 69.º-A do Código do IRC estipula que a sociedade dominante não pode ser considerada, nos termos do artigo 69.º do mesmo Código, dominada de nenhuma outra quando esta outra seja residente em território português.

47. Não é porém exigido que a sociedade dominante residente na UE ou no EEE não seja considerada dominada por nenhuma outra sociedade também residente noutro Estado membro da UE ou do EEE, pelo que é possível optar pela aplicação do RETGS, relativamente a um grupo de

GABINETE DO DIRETOR GERAL

sociedades cuja sociedade dominante residente noutro Estado membro da UE ou do EEE seja considerada dominada de uma outra sociedade não residente em território português, ainda que esta sociedade possa ser considerada dominante, nos termos do n.º 1 do artigo 69.º-A, de outras sociedades residentes em território português.

B) Grupos preexistentes

48. Sendo o regime previsto no artigo 69.ºA do Código do IRC um regime opcional, pode manter-se a aplicação do RETGS aos grupos preexistentes, ainda que se verifique que existe uma sociedade residente noutro Estado membro da UE ou do EEE que preencha as condições necessárias para ser considerada dominante de um grupo de sociedades residentes em território português mais alargado, nos termos do n.º 1 daquele artigo.

49. Pretendendo, no entanto, a aplicação do RETGS ao grupo formado nos termos desta nova regra, a sociedade com sede e direção efetiva em território português, pertencente ao grupo, designada para assumir a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações que incumbem à sociedade dominante, deve manifestá-lo através de uma declaração de opção pelo regime, prevista na alínea a) do n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC, a apresentar até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação.

50. Nos casos em que uma sociedade venha, nos termos do n.º 1 do artigo 69.º-A, a ser considerada dominante de duas ou mais sociedades dominantes de grupos de sociedades, aquela pode optar, nos termos do n.º 10 do artigo 69.º (aplicável por via do n.º 5 do artigo 69.º-A), e através do procedimento estabelecido no n.º 3 do mesmo artigo, pela continuidade da aplicação do RETGS a qualquer um dos grupos pré-existentes, devendo comunicar, nos termos da subalínea 1) da alínea b) do n.º 7 do artigo 69.º, a inclusão, neste, das entidades pertencentes ao outro ou outros grupos pré-existentes.

51. Nos casos em que a sociedade dominante possua um estabelecimento estável em território português através do qual sejam detidas as participações nas sociedades dominadas é a este que compete assumir a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações que incumbem à sociedade dominante nos termos do Código do IRC.

52. O exercício da opção prevista no n.º 1 do artigo 69.º-A implica a obrigatoriedade de aplicação do RETGS relativamente a todas as sociedades dominadas com sede ou direção efetiva em território

GABINETE DO DIRETOR GERAL

português que reúnam as condições respetivas, bem como, quando aplicável, ao estabelecimento estável da sociedade dominante situado neste território através do qual sejam detidas as participações.

53. Relativamente aos prejuízos fiscais dos grupos pré-existentes verificados durante os períodos de tributação anteriores em que o regime se aplicou, é aplicável o disposto no n.º 3 do artigo 71.º aos prejuízos fiscais do grupo relativamente ao qual seja exercida a opção prevista do n.º 10 do artigo 69.º e o disposto no n.º 5 do artigo 71.º aos prejuízos fiscais do outro ou outros grupos adquiridos.

Anexo

Em anexo à presente circular apresentam-se exemplos práticos da aplicação do disposto nos números 4 e 5 do artigo 71.º do CIRC.

Autoridade Tributária e Aduaneira, 31 de março de 2015

A Diretora Geral

Helena Alves Borges

ANEXO

Exemplos da aplicação do disposto nos números 4 e 5 do artigo 71.º do CIRC

APLICAÇÃO DO DISPOSTO NOS NÚMEROS 4 E 5 DO ARTIGO 71.º DO CIRC

EXEMPLOS

1. DADOS:

- No período N a sociedade dominante do Grupo A (sociedade A1) adquire o domínio fiscal da sociedade dominante do grupo B (sociedade B1);
- Os resultados fiscais apurados pelos dois grupos nos períodos anteriores ao da alteração do domínio foram os que constam do quadro infra.

	GRUPO A				GRUPO B		
	N-3	N-2	N-1		N-3	N-2	N-1
A1	-50,00	-100,00	100,00	B1	200,00	150,00	-100,00
A2	100,00	50,00	100,00	B2	-100,00	-150,00	200,00
A3	-100,00	-150,00	-50,00	B3	-50,00	-50,00	-150,00
LTG	-50,00	-200,00	150,00	LTG	50,00	-50,00	-50,00
PFR	-50,00	-250,00	-137,50	PFR	0,00	-50,00	-100,00

Notas:

- **LTG = Lucro Tributável do Grupo**
- **PFR = Prejuízos fiscais a reportar para os períodos de tributação seguintes**
- **O montante de prejuízos fiscais deduzidos pelo Grupo A no período N-1 foi 112,50 (= 150 *0,75)**

2. EXEMPLO 1: A NOVA SOCIEDADE DOMINANTE OPTA PELA CONTINUIDADE DE APLICAÇÃO DO RETGS AO GRUPO B, SENDO APLICÁVEL O N.º 4 DO ARTIGO 71.º DO CIRC

Nesta situação o Grupo B mantém o direito ao reporte dos prejuízos gerados nos períodos anteriores ao da alteração da sociedade dominante e, relativamente às quotas-partes dos prejuízos do Grupo A imputáveis às sociedades que o integravam (A1, A2 e A3), as mesmas serão dedutíveis como prejuízos individuais ao lucro tributável do Grupo B até ao limite do lucro tributável de cada uma dessas sociedades, obtida que seja a autorização da AT.

2.1 DETERMINAÇÃO DAS QUOTAS-PARTES DOS PREJUIZOS FISCAIS DO GRUPO A IMPUTÁVEIS A CADA UMA DAS RESPETIVAS SOCIEDADES

QUOTAS-PARTES DOS PF DO GRUPO A			
	N-3	N-2	N-1
A1	0,00	-55,00	0,00
A2	0,00	0,00	0,00
A3	0,00	-82,50	0,00
Total PF	0,00	-137,50	0,00

Os prejuízos fiscais reportáveis do Grupo A ascendem a 137,50 e respeitam ao período N-2 (uma vez que o prejuízo de 50,00 respeitante ao período N-3 foi integralmente deduzido ao lucro tributável do grupo apurado no período N-1).

Assim, as quotas-partes dos prejuízos foram determinadas da seguinte forma:

- **Quota-parte de A1** = [-100/(-100+-150)]*137,50;
- **Quota-parte de A2** = 0 (esta sociedade registou lucro tributável no período N-2)
- **Quota-parte de A3** = [-150/(-100+-150)]*137,50.

2.2. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS NO ÂMBITO DO GRUPO B APÓS A ALTERAÇÃO DA SOCIEDADE DOMINANTE

RESULTADOS FISCAIS DO GRUPO B APÓS A ALTERAÇÃO DA SOCIEDADE DOMINANTE	N	N+1	N+2
A1	-100,00	-50,00	100,00
B1	150,00	100,00	40,00
B2	50,00	100,00	-150,00
B3	150,00	100,00	-20,00
A2	-50,00	-50,00	140,00
A3	-100,00	50,00	-50,00
LTG	100,00	250,00	60,00
PF DED *	70,00	80,00	42,00
PF REP **	-167,50	-87,50	-45,50

Notas:

*** PF DED = Prejuízos fiscais de períodos anteriores deduzidos no período**

**** PF REP = Prejuízos fiscais a reportar para os períodos de tributação seguintes**

Constata-se, assim, que em termos de dedução de prejuízos fiscais no âmbito do Grupo B e após alteração da sociedade dominante:

- No período **N** é deduzido o montante de 70,00 (70% do Lucro Tributável do Grupo) do Grupo B, correspondendo 50,00 ao período N-2 e 20,00 ao período N-1. Relativamente aos prejuízos individuais das sociedades A1 e A3 correspondentes às quotas- partes dos prejuízos do anterior grupo A, embora respeitando ao período N-2 não são objeto de qualquer dedução uma vez que no período N estas duas sociedades registam prejuízo fiscal;

- No período **N+1**, apesar de o limite da dedução (175) ser superior ao total dos prejuízos a reportar dos períodos anteriores (167,5), a dedução de prejuízos é de apenas 80,00, correspondentes 30,00 ao remanescente dos prejuízos do Grupo B relativos ao período N-1 e 50,00 aos prejuízos individuais (quota-parte do grupo A) da sociedade A3 relativos ao período N-2 (embora esta sociedade tenha prejuízos individuais reportáveis superiores a dedução está limitada ao respetivo lucro tributável do período);

- No período **N+2** foi deduzido o montante de 42,00 correspondente a prejuízos individuais da sociedade A1 e relativos ao período N-2. Neste caso, embora esta sociedade tenha gerado no período N+2 um valor de lucro tributável superior ao dos seus prejuízos, o mesmo sucedendo com o lucro tributável do grupo do mesmo período, a dedução corresponde a 70% do valor deste último

3. EXEMPLO 2: A NOVA SOCIEDADE DOMINANTE OPTA PELA CONTINUIDADE DE APLICAÇÃO DO RETGS AO GRUPO A, SENDO APLICÁVEL O N.º 5 DO ARTIGO 71.º DO CIRC

3.1 DETERMINAÇÃO DAS QUOTAS-PARTES DOS PREJUIZOS FISCAIS DO GRUPO B IMPUTÁVEIS A CADA UMA DAS RESPETIVAS SOCIEDADES

QUOTAS-PARTES DOS PF DO GRUPO B			
	N-3	N-2	N-1
B1	0,00	0,00	-20,00
B2	0,00	-37,50	0,00
B3	0,00	-12,50	-30,00
PFR	0,00	-50,00	-50,00

Os prejuízos fiscais reportáveis do Grupo B ascendem a 100,00 e respeitam 50,00 ao período N-2 e 50,00 ao período N-1.

Assim, as quotas-partes dos prejuízos foram determinadas da seguinte forma:

- **Quota-parte de B1**:

  – N-3 e N-2 =0 , uma vez que nestes períodos esta sociedade registou lucro tributável;

  – N-1 = [-100/(-100+-150)]*50;

- **Quota-parte de B2:**

  – N-3 = 0, uma vez que, não obstante esta sociedade ter registado prejuízo fiscal neste período, o mesmo foi integralmente absorvido pelo lucro tributável do grupo desse período;

  – N-2 =[-150/(-150+-50)]*50;

  – N-1 = 0, uma vez que nestes períodos esta sociedade registou lucro tributável;

- **Quota-parte de B3:**

  – N-3 = 0, uma vez que, não obstante esta sociedade ter registado prejuízo fiscal neste período, o mesmo foi integralmente absorvido pelo lucro tributável do grupo desse período;

  – N-2 =[-50/(-150+-50)]*50;

  – N-1 =[-150/(-100+-150)]*50.

3.2. DEDUÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS NO ÂMBITO DO GRUPO A APÓS A INCLUSÃO NO MESMO DAS SOCIEDADES QUE INTEGRAVAM O ANTERIOR GRUPO B

RESULTADOS FISCAIS DO GRUPO A APÓS A INCLUSÃO DAS SOCIEDADES QUE ANTERIORMENTE INTEGRAVAM O GRUPO B	N	N+1	N+2
A1	-100,00	-50,00	100,00
B1	150,00	100,00	40,00
B2	50,00	100,00	-150,00
B3	150,00	100,00	-20,00
A2	-50,00	-50,00	140,00
A3	-100,00	50,00	-50,00
LTG	100,00	250,00	60,00
PF DED *	70,00	167,50	0,00
PF REP **	-167,50	0,00	0,00

Notas:

*** PF DED = Prejuízos fiscais de períodos anteriores deduzidos no período**

**** PF REP = Prejuízos fiscais a reportar para os períodos de tributação seguintes**

Assim, em termos de dedução de prejuízos fiscais no âmbito do Grupo A após a inclusão das sociedades pertencentes ao anterior Grupo B, os montantes são os seguintes:

- No período **N** é deduzido o montante de 70,00 (70% do Lucro Tributável do Grupo), correspondendo 37,50 a prejuízos individuais (quota-parte do Grupo B) da sociedade B2 e relativos ao período N-2, 12,50 a prejuízos individuais da sociedade B3 referentes ao mesmo período e 20,00 a prejuízos do grupo, também do período N-2 (refira-se que a utilização da totalidade dos prejuízos fiscais individuais das sociedades B2 e B3 previamente à dedução dos do grupo, referentes ao mesmo período, é meramente opcional, uma vez que a única prioridade estabelecida pela lei respeita à antiguidade dos prejuízos fiscais);

- No período **N+1** é deduzida a totalidade dos prejuízos remanescentes (167,50), quer os do Grupo A, quer os individuais (quotas-partes do Grupo B) das sociedades B1, B2 e B3, uma vez que o respetivo montante é inferior a 70% do Lucro Tributável do Grupo daquele período e aquelas três sociedades registam, também no mesmo período, lucros tributáveis de valor superior ao dos respetivos prejuízos individuais.