

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: [Código do IRC]

Artigo: [18.º]

Assunto: [Contratos de concessão: Provisão efetuada nos termos da IFRIC 12]

Processo: [2018 000113, com Despacho de 2018-03-27, da Diretora de Serviços]

Conteúdo: [Uma empresa concessionária de um serviço público veio solicitar que lhe fosse prestada informação vinculativa sobre o tratamento fiscal da provisão constituída para fazer face às responsabilidades assumidas com renovações / substituições das infraestruturas concessionadas que não constituam elementos de valorização.]

Enquadramento contabilístico

1. Relativamente às obrigações contratuais de conferir às infraestruturas um nível especificado de capacidade para a prestação do serviço concessionado – obrigação de realizar reparações na infraestrutura –, a IFRIC 12, no seu parágrafo 21, prescreve que as mesmas “devem ser reconhecidas e mensuradas de acordo com a IAS 37, ou seja, de acordo com a melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço”. A remissão para a IAS 37 deve considerar-se efetuada para a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 21 – *Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes*.
2. Tendo o sujeito passivo uma obrigação legal e contratual de incorrer em tais encargos, através da execução de planos de intervenção programados ao nível das infraestruturas concessionadas, vê-se obrigada a constituir uma provisão de forma a evidenciar nas suas demonstrações financeiras o encargo futuro decorrente dessa obrigação.
3. O gasto inerente à provisão (constituição, reforço e atualização financeira) é reconhecido ao longo do período que decorre entre cada uma das referidas intervenções programadas na infraestrutura, por contrapartida de um passivo.
4. A provisão não contempla qualquer elemento de valorização da infraestrutura, uma vez que a própria IFRIC 12 prevê que quando exista um elemento de valorização, os créditos e os gastos associados ao mesmo sejam reconhecidos de acordo com a IAS 11, não sendo reconhecida uma provisão.

Enquadramento fiscal

5. O n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC apela ao regime de periodização

económica (paralelo ao regime contabilístico do acréscimo), o que levaria, sem mais, a aceitar a dedutibilidade do gasto associado às provisões previstas no normativo contabilístico aplicável aos contratos de concessão.

6. Porém, o artigo 39.º do mesmo diploma vem delimitar a dedutibilidade fiscal das provisões (constituição, reforço e atualização financeira) às que aí se encontram expressamente previstas.
7. Ora, não se encontrando prevista no referido artigo 39.º a provisão inerente à obrigação contratual assumida pelas empresas concessionárias de manter ou restabelecer as condições das infraestruturas concessionadas, ou seja, de lhes conferir um nível especificado de capacidade para a prestação do serviço concessionado, forçoso se torna concluir que o gasto inerente à constituição, ao reforço e à atualização financeira desta provisão não é fiscalmente dedutível no período de tributação em que é reconhecido contabilisticamente.
8. Quando forem realizadas as intervenções programadas para manutenção das estruturas, o montante efetivamente suportado com essas intervenções (ainda que seja superior à utilização da respetiva provisão) pode, então, vir a ser considerado como gasto fiscal, mas nos termos a seguir indicados.
9. Como o gasto (fiscal) não se correlaciona especificamente com os rendimentos obtidos no período de tributação em que a intervenção é realizada nem se “esgota” nesse mesmo período, uma vez que vai garantir que os bens objeto da concessão mantenham, ao longo do prazo contratualizado, um nível especificado de capacidade para a prestação do serviço concessionado, o gasto fiscal deve concorrer para a formação do lucro tributável durante o número de anos que resta para o termo da concessão.
10. No entanto, pode acontecer que, por força dos compromissos assumidos no âmbito do contrato de concessão e pela própria natureza das referidas intervenções programadas, estas tenham que ocorrer com uma determinada periodicidade, sem o que deixam de ser observados os padrões de qualidade e as condições de operacionalidade e segurança contratualmente exigidos.
11. Nestas circunstâncias, estando a intervenção diretamente associada a um bem “físico” objeto da concessão e tendo de ser realizada várias vezes no decurso do prazo da concessão, permite-se que, para efeitos de dedutibilidade fiscal, a repartição do montante efetivamente suportado com a reparação de um determinado elemento se confine ao número de

anos que vai decorrer até à próxima intervenção do mesmo género e no mesmo elemento.

Por outras palavras, permite-se que a repartição do gasto fiscal se efetue pelo “período de utilidade esperada” da respetiva intervenção, quando este for inferior ao número de anos que restam do período de concessão.

12. O critério usado na fixação do “período de utilidade esperada” para cada reparação / substituição periódica das infraestruturas (cuja obrigação foi anteriormente provisionada nos termos do parágrafo 21 da IFRIC 12) deve ser definido em função das necessidades de realização de novas reparações / substituições, apuradas com base em estudos técnicos e nas exigências legais e contratuais a que se encontra sujeita a atividade concessionada. Isto sem prejuízo da razoabilidade de tais critérios poder ser posta em causa pela AT.
13. Os elementos que conduzirem à fixação do “período de utilidade esperada” de cada uma destas reparações / substituições devem constar do processo de documentação fiscal (dossier fiscal) a que se refere o art.º 130.º do CIRC.
14. É certo que as intervenções programadas na manutenção das infraestruturas não se integram no conceito de “grandes reparações e beneficiações” para efeitos de aplicação do disposto no n.º 2 do art.º 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, uma vez que (i) não constituem elementos de valorização das infraestruturas, não tendo, portanto, por objetivo aumentar o valor ou a duração provável das mesmas, (ii) nem podem, elas próprias, constituir um ativo revertível (uma vez que o que se reconhece contabilisticamente é um passivo - a provisão - e não um ativo).

Além disso, à luz da IFRIC 12, as infraestruturas de serviço público a que respeitam as intervenções programadas nem sequer estão qualificadas como ativo fixo tangível, dado que o contrato de concessão não confere à concessionária o direito de controlar o seu uso.
15. Todavia, tem sido entendido que o tratamento fiscal a conferir aos encargos efetivamente suportados com estas reparações / substituições nas infraestruturas objeto da concessão, e cuja obrigação foi provisionada nos termos da IFRIC 12, deve ser similar ao tratamento fiscal previsto no Decreto Regulamentar n.º 25/2009 para as depreciações ou amortizações dos ativos revertíveis e para as depreciações das grandes reparações e beneficiações.
16. O próprio artigo 12.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, com a nova

redação que lhe foi conferida pelo Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril, adaptou-se à normalização contabilística aplicável aos acordos de concessão de serviços (IFRIC 12), passando a prever que «*Os elementos depreciables ou amortizáveis adquiridos ou produzidos por entidades concessionárias que, nos termos das regras de normalização contabilística aplicáveis, sejam reconhecidos como elementos do seu ativo fixo tangível ou intangível e que, nos termos das cláusulas do contrato de concessão, sejam revertíveis no final desta, podem ser depreciados ou amortizados em função do número de anos que restem do período de concessão, quando aquele for inferior ao seu período mínimo de vida útil*» (o sublinhado é nosso). |