

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do IRC e Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro
- Artigo: Art.º 31.º do CIRC e art.ºs 2.º, 3.º, 5.º, 8.º, 10.º e 13.º do DL 66/2016
- Assunto: Reavaliação, para efeitos fiscais, dos elementos patrimoniais de natureza fixa tangível afetos a contratos de concessão
- Processo: 2017 002405, PIV n.º 12323, com Despacho da SUBDG de 201-01-16
- Conteúdo: Uma entidade que assumiu a prestação de um serviço público mediante a celebração de diversos contratos de concessão reavaliou, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, os ativos de natureza fixa tangível afetos a esses contratos e os ativos fixos tangíveis que, apesar de não estarem afetos aos contratos de concessão, mostram-se indispensáveis ao exercício da atividade exercida, solicitando que lhe fosse prestada informação vinculativa sobre determinadas questões associadas à reavaliação fiscal efetuada.

A) Valor base de reavaliação de ativos escriturados pelo custo de aquisição deduzido da comparticipação de clientes

Face à conjugação do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, com as definições presentes no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, o valor base da reavaliação permitida pelo Decreto-Lei n.º 66/2016 é o custo de aquisição ou de produção dos ativos não correntes, não devendo ser deduzida qualquer comparticipação financeira que lhes esteja associada.

Porém, a assunção, para efeitos de reavaliação fiscal, do custo de aquisição ou de produção “bruto” vai levar a que a taxa de depreciação ou amortização incida sobre este valor, não tendo já em linha de conta o método adotado contabilisticamente, ou seja, a dedução a este valor bruto da comparticipação financeira. Consequentemente, a parcela da comparticipação financeira que anteriormente era, ainda que de uma forma indireta, considerada com o rendimento, deixa de o ser.

Para que a comparticipação financeira não deixe de ser tributada durante o período de vida útil que ainda resta ao ativo, terá de se considerar, como componente positiva do lucro tributável (efetuando a correspondente correção no quadro 07 da Declaração Modelo 22), a parcela anual da comparticipação financeira ainda não tributada que, proporcionalmente, corresponder à depreciação ou amortização anual aceite como gasto fiscal em resultado da reavaliação.

B) Determinação do valor de mercado dos ativos

Para efeitos de determinação do valor de mercado de cada ativo, tal como se encontra definido no n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, e tendo

em consideração o preço pelo qual aquele ativo poderia ser transmitido entre entidades independentes, deve adicionar-se ao valor apurado de acordo com a metodologia definida pela entidade contratada para o efeito o valor da correspondente participação financeira ainda por reconhecer.

C) Alocação de ativos a diferentes estabelecimentos

Por força do disposto do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, com observância do disposto nos n.ºs 2 e 4, os ativos fixos tangíveis que, apesar de não estarem diretamente afetos a cada um dos contratos de concessão, não deixam de estar afetos ao exercício, no seu todo, da atividade exercida pelo sujeito passivo, podem aproveitar do regime de reavaliação fiscal aí previsto.

Assim, apesar de o sujeito passivo ter inicialmente optado por reavaliar os elementos patrimoniais de natureza fixa tangível afetos a contratos de concessão, não fica impossibilitado de proceder, também, à reavaliação dos ativos fixos tangíveis que, apesar de não estarem afetos aos contratos de concessão, são utilizados no âmbito das atividades concessionadas.

Na sequência do alargamento da reavaliação a estes ativos, a reserva de reavaliação refletida na declaração modelo 52 entregue no final de 2016 terá de ser corrigida (para mais), mediante a entrega de uma declaração de substituição e o pagamento da tributação autónoma especial adicional que se mostre devida.

Quanto a considerar-se, para efeitos de aplicação do disposto no n.º 5 do referido artigo 2.º, que “um contrato de concessão” pode ser considerado como “um estabelecimento”, independentemente da área geográfica onde se encontram os ativos afetos a esse contrato, não se anteveem razões que possam obstar a tal consideração.

D) Ativos com vida útil remanescente entre 60 e 96 meses (5 e 8 anos)

Partindo do pressuposto que apenas foram reavaliados os elementos patrimoniais cujo final do período de vida útil remanescente ocorre antes ou no término do prazo do contrato de concessão, e sendo 2018 o primeiro período de tributação em que o sujeito passivo pode calcular as depreciações ou amortizações dos elementos reavaliados sobre os valores resultantes da reavaliação, tem-se:

- i) No que respeita aos ativos cujo período de vida útil remanescente se situe no intervalo entre 60 e 96 meses (entre cinco e oito anos) a taxa a utilizar (em linha reta) em 2018 e nos períodos de tributação seguintes será a que corresponde ao período que ainda falte para completar o período máximo de vida útil.

Exemplificando, se a 31 de dezembro de 2015 o período de vida útil

remanescente de um determinado elemento do ativo reavaliado for de seis anos (o que, em situações normais, levaria à utilização de uma taxa de 16,66%), a taxa de depreciação ou amortização a praticar entre 2018 e 2021 é de 25%.

Não tem acolhimento no presente diploma de reavaliação fiscal a dedução fiscal, em 2018, das depreciações e amortizações respeitantes a esse período e das que seriam imputáveis a 2016 e 2017.

- ii) Relativamente aos elementos do ativo cujo período de vida útil remanescente seja inferior a 60 meses (cf. n.º 10 do art.º 2.º e n.º 7 do art.º 8.º), a taxa a utilizar em 2018 e nos períodos de tributação seguintes será aquela que vai permitir que a depreciação ou amortização da parte do valor fiscal dos elementos reavaliados que corresponda ao incremento da reavaliação seja efetuada até ao termo do período adicional de utilização futura apurado nos termos do n.º 10 do art.º 2.º do diploma em análise;
- iii) No que se refere ao conjunto de elementos do ativo cujo período de vida útil remanescente seja superior a oito anos à data a que se reporta a reavaliação, o sujeito passivo só poderá optar pela aplicação, a partir de 2018, inclusive, da taxa anual de 12,5% à parte do valor fiscal dos elementos que corresponda ao incremento resultante da reavaliação se a sua aplicação (desde 2018, inclusive) não obrigar a que sejam efetuadas depreciações ou amortizações para além do período máximo de vida útil dos ativos reavaliados ou do final do período adicional de utilização futura.

E) Obrigação de detenção de elementos reavaliados

Se o incumprimento do período de detenção dos elementos reavaliados for motivado não por uma transmissão onerosa enquadrável no artigo 46.º do CIRC mas sim por uma das razões previstas no n.º 1 do artigo 31.º-B do mesmo diploma, que conduza, inevitavelmente, ao seu abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, não é aplicável o disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 66/2016.

Por conseguinte, o sujeito passivo não fica obrigado a proceder ao reinvestimento a que se refere o n.º 2, nem ao cumprimento do disposto no n.º 5, ambos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 66/2016.

Todavia, aplica-se o disposto no n.º 2 do artigo 8.º do mesmo diploma que prescreve que o montante resultante da reavaliação *«é relevante para efeitos fiscais, designadamente, para efeitos da respetiva depreciação ou amortização, do disposto no artigo 31.º-B do CIRC, bem como para a determinação de qualquer resultado tributável em sede de IRC ou IRS relativamente aos mesmos»*.

É, também, aplicável o disposto no n.º 5 do artigo 9.º do referido decreto-lei,

segundo o qual «o montante da tributação autónoma especial ainda não pago deve ser entregue nos cofres do Estado nos 30 dias contados da data a que se reporta cada um destes factos».

Logo, se o montante resultante da reavaliação é relevante para efeitos fiscais nos casos em que seja aplicável o disposto no artigo 31.º-B do CIRC, conclui-se que, relativamente aos elementos do ativo reavaliados que tenham sido inutilizados pela forte exposição a fenómenos naturais, como por exemplo, temporais:

- i) A reserva de reavaliação associada aos bens em causa, constituída pelo incremento (líquido) do custo de aquisição ou de produção fiscalmente relevante e das correspondentes depreciações ou amortizações acumuladas, integra a fórmula de cálculo da “perda por imparidade” fiscal prevista no artigo 31.º-B do CIRC, pelo que, observando-se o disposto no n.º 2 ou no n.º 3 deste preceito, tal perda concorre negativamente, nos termos aí previstos, para a formação do lucro tributável.
- ii) Caso o evento que determinou a desvalorização excepcional tenha acontecido em 2016 ou 2017 e o abate, desmantelamento, abandono ou inutilização do ativo tenha ocorrido no mesmo período de tributação, o procedimento relativamente à aceitação da “perda por imparidade” fiscal não deve ser diferente, uma vez que a reavaliação é reportada a 31 de dezembro de 2015.
- iii) A parcela da compensação financeira associada ao ativo que deixou de ser tributada indiretamente por via da redução da depreciação ou amortização anual e que ainda não foi tributada, tem de ser incluída, na íntegra, para efeitos de determinação do lucro tributável, no período de tributação em que a perda por imparidade for fiscalmente dedutível.

F) Eventual correção de depreciações futuras

No caso de haver necessidade de se proceder à correção, para menos, da reserva de reavaliação apurada pelo sujeito passivo, em resultado de ação inspetiva realizada, a todo o tempo, os próprios serviços de inspeção tributária devem, através de documento de correção próprio à declaração modelo 52, determinar o valor da reserva de reavaliação correto e proceder à anulação da parte da tributação autónoma especial que foi paga a mais, procedendo-se ao respetivo reembolso.

Em caso de erro na autoliquidação da tributação autónoma especial que determine o reembolso de parte desse valor, o sujeito passivo só pode reclamar, nos termos do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração modelo 52, nos termos do artigo 131.º do CPPT.