

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro
- Artigo: 12.º
- Assunto: Prorrogação do prazo do Contrato de Concessão: ajustamento da vida útil dos ativos revertíveis afetos à concessão
- Processo: 2018 001413, PIV n.º 13650, com Despacho concordante da Subdiretora Geral, de 2018-08-30
- Conteúdo: Nas situações em que o prazo de concessão venha a ser prorrogado, pretende a requerente que lhe seja prestada informação vinculativa sobre se a vida útil dos ativos afetos à Concessão deverá ser ajustada com as limitações do n.º 1 do artigo 12.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro e, em caso afirmativo, em que momento e em que moldes esse ajustamento deve ser efetuado.

Sobre a questão suscitada, foi o seguinte o entendimento sancionado:

MOMENTO DO AJUSTAMENTO DA VIDA ÚTIL DOS ATIVOS REVERTÍVEIS

1. Os efeitos da prorrogação ou prolongamento do período de concessão no regime das depreciações e amortizações dos ativos revertíveis estão previstos no n.º 3 do artigo 12.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, o qual refere que “Na determinação da quota anual de depreciação ou amortização deve ser tido em consideração, com a limitação mencionada na parte final do n.º 1, o novo período que resultar da eventual prorrogação ou prolongamento do período de concessão, a partir do período de tributação em que esse facto se verifique”.
2. Ao utilizar a expressão “a partir do período de tributação em que esse facto se verifique” pareceria, à primeira vista, que a alteração do período de depreciação ou amortização seria de efetuar após ter início o novo período que resultar da prorrogação ou prolongamento do período de concessão, aplicando-se o respetivo efeito ao período remanescente da concessão ou ao período de vida útil dos ativos, dos dois o mais curto.
3. Porém, a aplicação do disposto no n.º 1 do referido artigo 12.º leva a que, no final da vigência do contrato de concessão, todos os ativos tangíveis e intangíveis revertíveis estejam totalmente depreciados ou amortizados (à exceção de um eventual valor residual que tenha sido estimado).
4. Ora, ao considerar o novo período de vida útil dos ativos na sequência da prorrogação ou prolongamento do período de concessão, o legislador não pretendeu obrigar a empresa concessionária à correção (sujeitando-a a tributação) de parte das depreciações ou amortizações acumuladas dos ativos cujo período mínimo de vida útil era superior ao número de anos que restava do período (inicial) de concessão, ou seja, à correção retrospectiva de depreciações ou amortizações acumuladas, de modo a que esses ativos ainda figurassem no balanço, à data da aplicação desse preceito, por uma quantia depreciável superior a zero.

5. De facto, esse tipo de correção só faria sentido se tivesse ocorrido um “erro” ao fazer a estimativa do modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados nos ativos revertíveis, o que obrigaria a anular as depreciações ou amortizações consideradas «em excesso», o que não é o caso.

6. Consequentemente, o disposto no n.º 3 só poderá ter aplicação se os ativos ainda tiverem uma quantia depreciável - superior a zero - na data da revisão da estimativa.

7. Por esse facto, a revisão da estimativa não pode ser adiada para o período de tributação em que tem início o novo prazo de concessão porque, nessa data, os ativos revertíveis já se encontram totalmente depreciados ou amortizados (à exceção de um eventual valor residual que tenha sido estimado).

8. O ideal seria proceder à revisão no período em que é formalmente alterada a cláusula contratual referente à vigência do contrato, o que deveria acontecer, pelo menos, no período anterior ao do termo (inicial) da concessão.

9. Porém, nem sempre a alteração formal é feita em data anterior, pelo que a empresa concessionária deve proceder à revisão da estimativa logo que tenha obtido, por parte da concedente, certezas quanto à prorrogação ou prolongamento do período de concessão e quanto ao respetivo período remanescente.

10. O efeito dessa revisão deve ser reconhecido prospetivamente, isto é, deve ser incluído no período da alteração e nos períodos futuros [cf. parágrafos 25 a 31 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros].

11. E dado que o n.º 3 do preceito em análise remete para o n.º 1, a nova quota anual de depreciação ou amortização vai ser determinada em função do novo período que resultar da prorrogação ou prolongamento do período de concessão ou do período mínimo de vida útil remanescente dos ativos revertíveis, consoante o que for mais curto.

VALOR BASE PARA RECÁLCULO DA QUOTA ANUAL

12. Outra questão que a redação do n.º 3 pode suscitar é o valor que vai servir de base para o recálculo da quota anual de depreciação ou amortização.

13. Quando o elemento do ativo está a ser depreciado ou amortizado em função do número de anos que restem do período de concessão (por este ser inferior ao período mínimo de vida útil) e o prazo da concessão é prorrogado ou prolongado, o novo prazo vai obrigar a que, por um lado seja revisto o período durante o qual o ativo vai ser depreciado ou amortizado e, por outro lado, seja recalculada a quota anual de depreciação ou amortização.

14. Conjugando o n.º 3 do artigo 12.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, que prevê a revisão da estimativa da vida útil dos ativos, com o n.º 1 do artigo 17.º do Código do IRC que prescreve que a determinação do lucro tributável tem por base o resultado líquido do período, conclui-se que a

revisão da estimativa tem de ser efetuada de acordo com as regras contabilísticas.

15. Por conseguinte, a “nova quota anual” já não terá por base o custo de aquisição ou produção, deduzido do valor residual, se for caso disso, mas sim a quantia depreciável do elemento do ativo no final do período de tributação anterior ao do termo da concessão inicialmente contratado.

16. Por outras palavras, a quota anual de depreciação ou amortização do período da alteração e dos períodos posteriores passa a ser calculada com base na quantia depreciável do ativo revertível antes da revisão da estimativa.

17. Relativamente aos elementos do ativo fixo tangível ou intangível revertíveis que sejam adquiridos no período de tributação em que se procede à revisão da estimativa ou já no novo período que resultar da prorrogação ou prolongamento do período de concessão, aplica-se o disposto no n.º 1 do art.º 12.º do diploma que vimos analisando, ou seja, podem os mesmos 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.

EXEMPLO

. Em 2018 foi adquirido um elemento do ativo revertível, com uma vida útil de 8 anos (taxa de 12,5%), por € 1.000,00. Não foi estimado qualquer valor residual.

. Como era de três o número de anos que restava do período de concessão (2018, 2019 e 2020)¹, fixou-se uma quota anual equivalente a 33,33% (€ 333,33).

. Admitindo que, em 2020, a entidade concedente e a entidade concessionária acordam (antes, portanto, de procederem à alteração formal do contrato) em prorrogar o período de concessão até 2031, a quota anual seria recalculada em 2020, tendo por base a quantia depreciável, a qual, neste caso, coincide com a quantia escriturada ² (€ 333,34 = € 1.000,00 - € 666,66), e não já o custo de aquisição ou produção, e o período de vida útil remanescente do ativo (6 anos) por ser inferior ao número de anos que restam do “novo” período de concessão.

. A quota anual passaria a ser de € 55,56 (€ 333,34/6).

¹ O período de concessão termina em janeiro de 2021, caso não venha a ser prorrogado ou prolongado. Logo, o último ano em que se depreciam ou amortizam os ativos é 2020.

² Quantia escriturada é a quantia pela qual um ativo está reconhecido após dedução de qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.