

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	[Código do IRC]
Artigo:	[39.º]
Assunto:	[Enquadramento fiscal de gastos de desmantelamento
Processo:	[427/20, PIV n.º 17000, com despacho da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, de 25-05-2020
Conteúdo:	[No caso concreto está em causa o tratamento fiscal a dar aos gastos de desmantelamento de áreas de serviço exploradas pela sociedade A, ao abrigo de contratos de cessão de exploração celebrados com a sociedade B.

Resulta dos contratos celebrados que a sociedade A tem a obrigação de, no final dos mesmos, proceder ao desmantelamento de certos itens, devendo reparar e repor as instalações de modo a permitir a sua imediata utilização, tendo para tal de incorrer nos respetivos gastos.

A sociedade A reconheceu contabilisticamente, no período N, uma provisão para desmantelamento, respeitante à área de serviço X, cujo contrato de cessão de exploração terminou em 31 de dezembro de N-1. Reconheceu também as provisões relativas às áreas de serviço cujos contratos se encontram ainda em vigor, estas por contrapartida de um ativo depreciável.

Face às normas contabilísticas (NCRF 7 - Ativos Fixos Tangíveis e NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes), as provisões em causa devem ser reconhecidas na contabilidade aquando do reconhecimento inicial dos itens do ativo fixo tangível a que as mesmas respeitam, sendo a estimativa dos custos de desmantelamento, remoção e restauro incluída no custo inicial desses itens.

Assim, quanto à área de serviço X, tal provisão já deveria ter sido refletida na contabilidade e não apenas no período após a cessação do contrato. Por sua vez, também quanto às áreas de serviço cujos contratos se encontram ainda em vigor, a respetiva provisão já deveria ter sido reconhecida contabilisticamente e não apenas em N.

Para efeitos fiscais, o critério de mensuração dos ativos fixos tangíveis previsto é o custo de aquisição/produção, contudo, a sua definição não é coincidente com o conceito contabilístico.

Com efeito, e no que ao caso concreto interessa, a estimativa inicial dos gastos de desmantelamento, remoção e restauro não é considerada para efeitos da determinação do valor depreciável do ativo (cfr. alínea a) do n.º 1 e alínea a) do n.º 2, ambos do art.º 31.º do Código do IRC - CIRC e alínea a) do n.º 1 e alínea a) do n.º 5, ambos do art.º 2.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro - DR 25/2009).

Assim, as provisões relativas a gastos de desmantelamento, remoção e restauro, as quais são imputadas a um ativo depreciável e que vão sendo reconhecidas como gasto contabilístico por via das depreciações desse mesmo ativo, não constituem uma componente do custo de aquisição do ativo para efeitos fiscais, não podendo, por isso, constituir um gasto fiscal por via da depreciação.

Por sua vez, tais provisões também não têm enquadramento no art.º 39.º (Provisões fiscalmente dedutíveis), nem no art.º 40.º (Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental), ambos do CIRC, pelo que também não podem ser aceites por esta via.

Assim, os gastos de desmantelamento, remoção e restauro apenas são dedutíveis, para efeitos fiscais, nos períodos em que forem efetivamente suportados.

Deste modo, a provisão respeitante à área de serviço X, contabilizada em N, não é dedutível fiscalmente nesse período de tributação, por não ter enquadramento nos arts.º 39.º e 40.º do CIRC, sendo que os gastos em causa apenas serão dedutíveis, em N+1, ou seja, no período em que, de acordo com o informado, serão, em princípio, efetivamente suportados.

Em relação às restantes áreas de serviço cujos contratos se encontram ainda em vigor, verifica-se que a sociedade A reconheceu a respetiva provisão por contrapartida de um ativo depreciável.

Assim, as depreciações daquele ativo, contabilizadas em N, não são aceites fiscalmente, pelas mesmas razões atrás invocadas, nesse período e, portanto, apenas no período em que aqueles gastos forem efetivamente suportados podem ser fiscalmente dedutíveis.

Mais se informa que, sendo a provisão (relativa às áreas de serviço cujos contratos se encontram em vigor) reconhecida pelo valor presente, os gastos financeiros resultantes do respetivo desconto ficam sujeitos ao mesmo regime da provisão, pelo que, no caso concreto, não sendo a mesma aceite para efeitos fiscais, por não ter enquadramento nos art.ºs 39.º e 40.º do CIRC, também esses gastos não são aceites fiscalmente.

Assim, os gastos financeiros relacionados com a provisão relativa às áreas de serviço cujos contratos se encontram em vigor, contabilizados em N, não são dedutíveis fiscalmente nesse período de tributação. Tais gastos são, contudo, aceites no período em que sejam efetivamente suportados.]