

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Art.º 16.º da Lei n.º 27-A/2020 de 24 de julho (Anexo V) e Código Fiscal do Investimento
Artigo:	Art.º 4.º do CFEI II e art.º 30.º do CFI
Assunto:	CFEI II / DLRR - Aquisição de imóvel a massa insolvente - "Estado de novo" e elegibilidade das obras de remodelação.
Processo:	2021 000036, PIV n.º19533, sancionado por Despacho, de 5 de março de 2021, da Diretora de Serviços do IRC
Conteúdo:	No caso em apreço, estava em causa a elegibilidade, como aplicação relevante, para efeitos da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR) e/ou do regime previsto no do 16.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, relativo ao Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II (CFEI II), da aquisição, a massa insolvente, de um imóvel composto por terreno e pavilhão e respetivas obras de adaptação para o desenvolvimento da sua atividade

A entidade esclareceu que:

- o imóvel fez parte do ativo de outra entidade, no entanto, nunca chegou a ser utilizado, dado que a antiga proprietária foi considerada insolvente antes de ter começado a desenvolver a atividade propriamente dita.
- o pavilhão destina-se a ser utilizado para a atividade logística da empresa e vem substituir as atuais instalações que são objeto de arrendamento e que, pela sua dimensão, superior à do armazém utilizado atualmente, vai permitir à empresa a expansão da atividade, conferindo maior capacidade logística e de distribuição.
- o pavilhão necessita de obras de adaptação para o desenvolvimento da atividade, nomeadamente, demolição de muros, abertura de portas, cobertura de espaços abertos onde estavam instaladas máquinas da antiga empresa e pinturas.

Pelo que questionava se o pavilhão poderia ser considerado em “estado de novo” e, como tal, ser elegível, enquanto aplicação relevante, para efeitos de DLRR e/ou CFEI II e, ainda, se as obras de adaptação e beneficiação do pavilhão podem ser consideradas para efeitos dos referidos benefícios fiscais.

A) Insusceptibilidade de cumulação dos benefícios fiscais relativos à DLRR e ao CFEI II

Quanto à possibilidade de a entidade usufruir dos benefícios fiscais relativos à DLRR e ao CFEI II, importa referir, previamente, a regra de não cumulação prevista em cada um dos benefícios fiscais, respetivamente, no art.º 31.º do CFI e no art.º 5.º do diploma que instituiu o CFEI II, as quais determinam a insusceptibilidade de cumulação, relativamente às mesmas aplicações relevantes/despesas de investimento elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza.

Salienta-se que o CFEI II é um benefício fiscal ao investimento, que opera por dedução à coleta de IRC, à semelhança da DLRR, não obstante os referidos benefícios seguirem regimes próprios distintos, pelo que a entidade terá que avaliar qual o benefício que melhor se adequa à sua realidade, dado que os referidos benefícios não são cumuláveis relativamente ao mesmo investimento.

B) Aquisição em “estado de novo”

No que respeita aos ativos fixos tangíveis elegíveis para efeitos dos referidos benefícios (DLRR e CFEI II), ambos os diplomas determinam que os mesmos devem ser adquiridos em “estado de novo” (n.º 1 do artigo 30.º do CFI e o artigo 4.º do CFEI II, respetivamente), sem que nenhum

dos referidos diplomas contenha qualquer definição de "estado de novo", nem mesmo o RGIC, diploma comunitário que serviu de base à criação do benefício fiscal relativo à DLRR.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tem vindo a considerar que um ativo fixo tangível é considerado em "estado de novo" se não integrou anteriormente o ativo não corrente da empresa que pretende usufruir do benefício fiscal ou de qualquer outra empresa.

Refira-se que é a qualificação do próprio ativo que releva e não o facto de estar ou não "devidamente" contabilizado como tal na esfera do anterior proprietário/transmitente. Ainda que o anterior proprietário fosse uma pessoa singular que não possuísse contabilidade, o raciocínio não se alteraria, porque o que interessa é a qualificação do próprio ativo.

Como a própria entidade refere, o imóvel em causa fez parte do ativo da anterior empresa, pese embora nunca tenha sido utilizado, dado que a antiga proprietária foi considerada insolvente antes de ter começado a desenvolver a atividade propriamente dita.

Resulta do exposto que o imóvel em causa foi construído ou adquirido pelos anteriores proprietários/transmitentes para o desenvolvimento da sua atividade (ativo não corrente), estando (ou devendo estar), por isso, contabilizado como tal na esfera da anterior proprietária.

Pelo que, de acordo com aquilo que tem sido o entendimento da AT, embora o imóvel em causa se qualifique como um ativo fixo tangível, não pode ser considerado adquirido em "estado de novo", para efeitos dos benefícios fiscais relativos à DLRR e ao CFEI II, conforme determina o n.º 1 do artigo 30.º do CFI e o artigo 4.º do CFEI II, respetivamente.

Importa, ainda, referir que o terreno não é um ativo elegível, quer para efeitos da DLRR quer do CFEI II, atento o disposto na al. a) do art.º 30.º do CFI e do n.º 8 do art.º 4.º do diploma que institui o CFEI II, respetivamente.

C) Obras de adaptação e beneficiação do pavilhão, necessárias para o desenvolvimento da atividade

Dado estar em causa a elegibilidade, ou não, das referidas obras, no âmbito de dois benefícios fiscais distintos - DLRR e CFEI II -, a análise desta questão terá que ser efetuada relativamente aos requisitos de cada um dos benefícios fiscais:

Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR)

A DLRR encontra-se prevista no Capítulo IV do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, e, como suprarreferido, constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas, sujeito às regras comunitárias, nos termos do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), conforme prevê o n.º 3 do art.º 1.º do CFI e, bem assim, o art.º 27.º do mesmo diploma. Admitindo que a entidade cumpre os demais requisitos para poder beneficiar da DLRR (constantes dos artigos 27.º a 33.º do CFI), importa referir que este benefício **está sujeito às regras comunitárias** relativas aos auxílios estatais, nos termos do RGIC e, de acordo com o art.º 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, para efeitos do disposto no n.º 1 do art.º 30.º do CFI, apenas são elegíveis as aplicações relevantes em ativos aí previstos que respeitem a um "investimento inicial", tal como definido nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º da mesma portaria, a qual remete para a definição prevista na alínea a) do parágrafo 49 do art.º 2.º do RGIC, que considera investimento inicial:

- (i) Os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento;
- (ii) O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
- (iii) A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento; ou

(iv) Uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

Em face da descrição que a entidade apresenta, designadamente que o pavilhão irá ser utilizado para a sua atividade logística e que, pela sua dimensão, superior à do atual armazém, irá permitir à empresa a expansão da atividade, por lhe conferir maior capacidade logística e de distribuição, as obras de adaptação que pretende efetuar poderão enquadrar-se na tipologia de “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”

Porém, cabe à entidade certificar-se de que as referidas obras integram o conceito de investimento inicial, nessa ou noutra tipologia, documentando-o no dossier fiscal, no âmbito das obrigações acessórias a que se reporta o art.º 33.º do CFI.

Admitindo que as obras em causa integram o conceito de “investimento inicial”, deverá, ainda, ter-se em consideração que, para efeitos da DLRR, consideram-se aplicações relevantes os “ativos fixos tangíveis” adquiridos em “estado de novo”, com exceção dos indicados nas alíneas a) a e) do n.º 1 do art.º 30.º do CFI. Salienta-se que não se considera aplicação relevante a aquisição isolada de ativos que não integrem tal conceito e, ainda, que não se considera elegível como (aplicação relevante) o investimento na aquisição de equipamentos de substituição.

E, embora o investimento em edifícios (construção, aquisição reparação e ampliação) seja afastado do referido benefício, por força do disposto na primeira parte da alínea b) do n.º 1 do art.º 30.º do CFI, fica salvaguardada a sua elegibilidade quando afetos a atividades produtivas ou administrativas, por força do disposto na segunda parte da mesma alínea.

Importa, ainda, ter em conta que o n.º 1 do artigo 30.º do CFI apenas considera aplicações relevantes as que decorram de investimentos realizados em “ativos fixos tangíveis”, pelo que os investimentos realizados nas referidas obras, consideradas de um ponto de vista individual/isolado (como p. ex matérias primas), não poderão ser considerados aplicações relevantes no âmbito da DLRR, uma vez que, de acordo com as normas contabilísticas, não se classificam como “ativos fixos tangíveis”.

Caso as obras de adaptação e beneficiação do edifício/pavilhão consubstanciem investimentos considerados de uma forma global, que se qualifiquem contabilisticamente como “grandes reparações ou beneficiações” de edifícios afetos a atividades produtivas ou administrativas, de forma a aumentarem o seu valor escriturado e respetiva vida útil, e que sejam consideradas no ativo fixo tangível da entidade, ficando sujeitas ao regime de depreciações, previsto no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro (que estabelece o regime das depreciações e amortizações para efeitos do IRC), poderão considerar-se aplicações relevantes para efeitos da DLRR, desde que se encontrem cumpridos os demais requisitos.

Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II (CFEI II)

O CFEI II, estabelecido através do artigo 16.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, constitui um benefício fiscal ao investimento, que prevê uma dedução à coleta do IRC, até 70% da coleta do IRC de 2020 e 2021, correspondente a 20% das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, até € 5.000.000,00, realizadas entre 1 de julho de 2020 e 30 de junho de 2021 (art.º 3.º).

De acordo com o artigo 2.º do referido diploma, podem beneficiar do CFEI II os sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e preencham, cumulativamente, as condições aí elencadas.

O CFEI II não se encontra sujeito às regras comunitárias relativas aos auxílios estatais, não tendo que verificar o conceito de “investimento inicial”, ao contrário do que sucede com a DLRR.

Nos termos do n.º 1 do art.º 4.º do mesmo diploma, consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a “ativos fixos tangíveis” e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em “estado de novo” e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2021.

Por outro lado, a alínea c) do n.º 5 do mesmo artigo estabelece que as despesas incorridas com a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios são excluídas do âmbito do regime, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas.

Saliente-se que, na vigência do anterior CFEI, o ponto E) da Circular n.º 6/2013, da Direção de Serviços do IRC, veio esclarecer que o conceito de atividade produtiva «deve ser interpretado por referência ao conceito de afeto à exploração previsto no n.º 1 desta mesma disposição» e que se consideram afetos à atividade administrativa «os ativos necessários ao desenvolvimento desta atividade», interpretação que nos parece ser de acolher na vigência do CFEI II.

A entidade indica que o pavilhão necessita de obras de adaptação para o desenvolvimento da atividade, afigurando-se que irá ser afeto à «atividade produtiva ou administrativa», pelo que se considera que cai na exceção prevista na última parte da referida alínea c) do n.º 5 do art.º 4.º;

E, atendendo a que as despesas de investimento em ativos afetos à exploração terão que sê-lo em “ativos fixos tangíveis”, se as referidas obras cumprirem os critérios das normas contabilísticas para serem reconhecidas no ativo fixo tangível da entidade, ficando sujeitas ao regime das depreciações e amortizações para efeitos do IRC (previsto no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro), podem as correspondentes despesas de investimento aproveitar do CFEI II, admitindo que se encontram cumpridos os demais requisitos que o diploma impõe. |