

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do IRC

Artigo: 28.º-A e 28.º-B

Assunto: Perdas por imparidade em dívidas a receber

Processo: 2018 004205 (PIV n.º 14589), sancionado por Despacho de 2019-04-15, da Diretora de Serviços

Conteúdo: O pedido de informação vinculativa versa sobre a dedutibilidade de uma perda por imparidade relativa a um crédito que a requerente (sociedade A) detém sobre uma entidade pública empresarial, E.P.E. (entidade B), e que considera poder ser qualificado como crédito de cobrança duvidosa e como resultante da sua atividade normal.

SITUAÇÃO DE FACTO

A requerente, sociedade A, é legítima proprietária de um prédio onde existiam, entre outras, duas edificações, as quais foram cedidas à entidade B, para demolição, ao abrigo de um Protocolo celebrado entre ambas.

Como contrapartida das demolições das referidas edificações, o Protocolo previa a obrigação de a entidade B construir um edifício novo, dentro da área do estaleiro, no prazo máximo de 2 anos após o término do contrato de cedência temporária do terreno (até 30 de maio de 2014).

Todavia, em abril de 2015, apesar de ter sido feita a demolição dos edifícios e de a obra estar terminada, a entidade B, contrariamente ao compromisso por si assumido no Protocolo, ainda não tinha iniciado a construção do novo edifício.

Por essa razão, foi assinada uma Adenda ao Protocolo, com o objetivo de definir novas obrigações para as partes contratantes.

Como a requerente perdeu o interesse na construção do novo edifício, foi acordado entre as partes que a contrapartida das perdas sofridas com as demolições executadas pela entidade B que se encontrava prevista no Protocolo seria substituída por uma indemnização a ser paga da seguinte forma:

- 30% com a assinatura da Adenda;
- 20% até ao final de dezembro de 2015;
- 25% até ao final de março de 2016;
- 25% até ao final de dezembro de 2016.

Não obstante o compromisso assumido, a entidade B não liquidou as últimas três "tranches", apesar de a requerente ter efetuado várias diligências de cobrança após a data dos respetivos vencimentos.

Por esse facto, no período de tributação de 2017, a sociedade A entendeu que se encontravam cumpridos os requisitos para o reconhecimento de uma perda por imparidade, cujo montante teve por referência a mora de cada uma das "tranches" em dívida.

Embora o sujeito passivo considere que a perda por imparidade é fiscalmente dedutível, assumiu uma posição prudente, acrescentando o respetivo montante no Quadro 07 da declaração modelo 22 relativa ao período de tributação de 2017.

ENTENDIMENTO SANCIONADO

1. O art.º 28.º-A do CIRC, na sua alínea a), começa por delimitar as dívidas a receber cujas perdas por imparidade são suscetíveis de dedutibilidade fiscal aos “créditos resultantes da atividade normal”.

2. Se o legislador tivesse a intenção de incluir no âmbito do art.º 28.º-A do CIRC todas as contas (ou dívidas) a receber que, em termos contabilísticos, são reconhecidas na Classe 2 do Código de Contas do SNC, aprovado pela Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho, utilizaria ao longo de todo o preceito a expressão “dívidas a receber”, sem criar quaisquer restrições.

3. Ao restringir, expressamente, a dedutibilidade das perdas por imparidade das dívidas a receber às situações em que essa dívida respeita a “créditos resultantes da atividade normal”, está, claramente, a circunscrever estes créditos aos que têm origem nas vendas e nas prestações de serviços que integram o objeto social da empresa, ou seja, nas operações que envolvem transações correntes.

4. Nesta senda, a AT tem vindo a entender que, por exemplo, os créditos resultantes de vendas de ativos não correntes não resultam da “atividade normal”, pelo que as perdas por imparidade associadas ao respetivo risco de incobabilidade não integram o âmbito do n.º 1 do art.º 28.º-A do CIRC, não podendo, portanto, concorrer para a formação do lucro tributável.

5. No presente caso, o crédito (inicial) teve origem num Protocolo celebrado entre duas entidades, em que a sociedade A cedeu temporariamente o uso de um determinado terreno, onde existiam duas edificações (que não estavam a ser por si utilizadas) que teriam de ser demolidas pela entidade B para dar lugar a um estaleiro de construção civil que iria servir de apoio a uma obra prestes a começar.

6. Como contrapartida das demolições efetuadas, a entidade B obrigou-se a construir um edifício que ficaria na total propriedade da sociedade A, assumindo o custo da respetiva construção, limitado a um determinado valor.

7. Pela entrega das edificações à entidade B, para futura demolição, a requerente creditou a conta 432 – Edifícios e outras construções e debitou a conta 278 – Outros devedores e credores.

8. Portanto, o “abate” ao património do valor dos edifícios entregues à entidade B, para demolição, por crédito da respetiva conta de ativos fixos tangíveis, não levou ao reconhecimento de uma perda, mas sim ao reconhecimento de um crédito sobre esta entidade, o qual refletia a obrigação por ela assumida de entregar à requerente um edifício novo que iria substituir os anteriores.

9. Ora, a operação objeto do Protocolo não se compagina, de modo nenhum, com o objeto social da requerente e a atividade por si desenvolvida.

10. Nem sequer se pode argumentar que aquelas edificações integravam o conceito de ativos fixos tangíveis, uma vez que não eram itens tangíveis *“detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e que se espera que sejam usados durante mais do que um período”* (ver definição no parágrafo 6 da NCRF 7 – *Ativos Fixos Tangíveis*).

11. De facto, as edificações foram adquiridas uns meses antes (aproximadamente seis meses) de serem cedidas à entidade B e nem chegaram a ser utilizadas pela sociedade A.

12. Portanto, a cedência de edificações que haviam sido adquiridas meses antes e que nunca tinham sido utilizadas não configura uma operação resultante da atividade normal da empresa.

13. E para este raciocínio nem pode relevar o facto de a requerente afirmar que tinha a intenção de destinar tais edificações a instalações administrativas/escritórios.

14. Aliás, ainda que a requerente estivesse já a utilizá-las para esse fim, estaríamos sempre em presença de um ativo não corrente, pelo que, como já foi referido, o crédito resultante da sua cedência à entidade B nunca poderia ser considerado como resultante da atividade normal.

15. Também não releva o argumento da empresa que a leva a concluir que *“Atendendo à substância económica do gasto, ter-se-á de concluir que o mesmo foi incorrido no âmbito da atividade normal da REQUERENTE, tal como os gastos relativos à amortização do imóvel também seriam”*.

16. De facto, se o edifício tivesse sido construído pela entidade B, estaria, decerto, a ser utilizado pela requerente no âmbito da sua atividade normal, pelo que, por força e nos termos do disposto no próprio Código do IRC e no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, o gasto das depreciações resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo concorrerem para a formação do lucro tributável.

17. Situação completamente diferente do referido gasto das depreciações é a perda por imparidade relativa a um crédito originado por uma operação que não se enquadra na atividade normal da requerente.

CONCLUSÃO

Face ao exposto, conclui-se que o crédito detido sobre a entidade B teve origem numa operação que não resulta da atividade normal da requerente, pelo que a respetiva perda por imparidade, reconhecida contabilisticamente no período de tributação de 2017, não concorre negativamente para a formação do lucro tributável.