

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.31º - Quotas de depreciação ou amortização
- Assunto: LOCAÇÃO DE TERRENOS AGRÍCOLAS - AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ATIVO SOB DIREITO DE USO (IFRS 16)
- Processo: 23291, com despacho de 2025-10-07, do Diretor de Serviços da DSIRC, por subdelegação
- Conteúdo: No âmbito do presente pedido, pretende-se esclarecer qual o tratamento fiscal a conferir às amortizações dos ativos sob o direito de uso que têm como ativo subjacente terrenos agrícolas.

Concretamente, estão em causa contratos de locação de terrenos agrícolas celebrados pela sociedade X (enquanto locatária), terrenos esses que são utilizados na sua atividade. Tratam-se de arrendamentos sem opção de compra, com prazos determinados, ainda que prorrogáveis nos termos pré-estabelecidos nos contratos, por acordo entre as partes.

Na sequência da adoção da IFRS 16, a qual foi aplicada pela sociedade X a partir do período de tributação iniciado a 1 de janeiro de 2019, a mesma contabilizou, relativamente a cada um dos referidos contratos de locação, para além do passivo de locação, o correspondente ativo sob direito de uso, o qual, em conformidade com aquela norma, e de acordo com o informado, é amortizado pelo prazo da locação.

De acordo com o entendimento contante da Circular n.º 7/2020 da Direção de Serviços do IRC (Circular 7/2020), os ativos sob direito de uso objeto de contratos de locação abrangidos pela IFRS 16 são considerados ativos intangíveis sujeitos a depreciação, pelo que os mesmos são passíveis de serem objeto de amortização fiscal, em conformidade com a alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do Código do IRC (CIRC).

Tendo em consideração o modelo de dependência parcial da contabilidade, a metodologia de amortização fiscal destes ativos deverá atender aos procedimentos contabilísticos previstos na IFRS 16, balizados pelo regime fiscal das depreciações e amortizações, previsto no CIRC e no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro (DR 25/2009).

Assim, no que se refere ao método de cálculo das amortizações, a aplicação do método da linha reta preconizada pela IFRS 16 à amortização dos ativos sob direito de uso é acolhida no âmbito fiscal no que respeita à amortização sistemática durante a vida útil.

Por sua vez, ao nível da legislação fiscal, a fixação da vida útil de um elemento do ativo, isto é, o período durante o qual o mesmo é depreciado ou amortizado, faz-se por regra em função das taxas constantes das tabelas I e II anexas ao DR 25/2009, que refletem uma expectativa de utilidade económica dos elementos do ativo em geral.

Ora, refere o ponto 9 da Circular 7/2020, após a sua alteração pela Circular n.º 3/2024 da Direção de Serviços do IRC (Circular 3/2024), o seguinte:

"9. Uma vez que não se encontram previstas taxas de amortização para os ativos sob

direito de uso nas tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, é conforme ao princípio de utilidade económica do funcionamento dos bens, que informa o regime fiscal, que os ativos sob direito de uso sejam amortizados:

- caso a locação transfira a propriedade do ativo subjacente para o locatário no fim do prazo da locação, ou o custo do ativo sob direito de uso reflita o facto de o locatário ir exercer uma opção de compra, desde a data de entrada em vigor da locação até ao fim da vida útil do ativo subjacente que resulte das taxas de depreciação/amortização previstas nas tabelas I e II anexas ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009 para esse ativo subjacente, devendo atender-se às regras fiscais de depreciação/amortização inerentes ao mesmo;
- caso a locação não transfira a propriedade do ativo subjacente para o locatário no fim do prazo da locação, nem o custo do ativo sob direito de uso reflita o facto de o locatário ir exercer uma opção de compra, desde a data de entrada em vigor da locação até à data de termo da vida útil do ativo sob direito de uso, ou até ao final do prazo da locação, caso este seja anterior, sem prejuízo de se atender às limitações fiscais aplicáveis às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, quando esse seja o ativo subjacente.".

Face ao exposto, nos casos como o da sociedade X, em que a locação não transfere a propriedade do ativo subjacente para o locatário no fim do prazo da locação, nem o custo do ativo sob direito de uso reflete o facto de o locatário ir exercer uma opção de compra, existe uma coincidência do tratamento fiscal com o tratamento contabilístico previsto no parágrafo 32 da IFRS 16.

Assim, estando a sociedade, para efeitos contabilísticos (e em conformidade com a IFRS 16), a amortizar os ativos sob direito de uso relativos aos contratos de locação de terrenos agrícolas pelo prazo da locação, tal amortização é também, face ao entendimento divulgado na Circular 3/2024, aceite para efeitos fiscais.