

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.23º - Gastos e perdas

Assunto: Possibilidade de deduzir os encargos relacionados com depreciações dos barcos de recreio afetos à atividade hoteleira.

Processo: 28584, com despacho de 2025-10-29, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: A questão suscitada prendia-se com a possibilidade de deduzir os encargos relacionados com depreciações dos barcos de recreio afetos à atividade hoteleira que a entidade desenvolve.

1. No que concerne à aceitação dos gastos ou perdas para efeitos de determinação do lucro tributável, deverá atender-se ao previsto no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC (CIRC), o qual determina que os mesmos são dedutíveis desde que incorridos pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

2. Ou seja, para que os gastos e perdas, independentemente da sua natureza, possam ser dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, têm sempre que ter conexão com a obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a IRC.

3. Entre os gastos fiscalmente aceites incluem-se, nomeadamente, os referidos na alínea g) do n.º 2 do referido artigo 23.º - gastos com depreciações e amortizações

4. Contudo, a alínea k) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC dispõe que não são dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável, os encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros que não estejam afetos à exploração do serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, mesmo quando contabilizados como gasto no período de tributação.

5. Ainda que o artigo 23.º-A do CIRC não especifique, de forma expressa, quais os "encargos" a que se refere, importa notar que, nos termos do n.º 5 do artigo 88.º do mesmo Código, relativamente à tributação autónoma de viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, são considerados "encargos", nomeadamente, as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização. Por analogia, pode inferir-se que o legislador, ao referir-se a "encargos" no artigo 23.º-A do CIRC, pretendeu abranger despesas da mesma natureza.

6. O Código do IRC define, nos seus artigos 29.º a 34.º, as regras gerais das depreciações e amortizações, mas continua a remeter para diploma regulamentar o desenvolvimento deste regime - Decreto Regulamentar (DR) n.º 25/2009, de 14 de setembro.

7. Nos termos do n.º 1 do artigo 29.º do CIRC, são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, os ativos biológicos que não sejam consumíveis e as propriedades de investimento contabilizados ao custo de aquisição.

8. E, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, consideram-se sujeitos a deperecimento os ativos que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

9. Sem prejuízo do enquadramento geral previsto no artigo 29.º do CIRC, o artigo 34.º do mesmo diploma introduz algumas exceções quanto à dedutibilidade fiscal dos gastos com depreciações e amortizações.

10. Em particular, a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º determina que não são aceites fiscalmente as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

11. Também, de acordo com o n.º 1 do artigo 11.º do DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, "não são aceites como gastos as depreciações (...) dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com eles relacionados". Contudo o n.º 2 prevê uma exceção ao número anterior, caso os bens estejam "afetos à exploração de serviço público de transportes, ou que se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo." (negrito nosso)

12. No caso concreto, uma vez que os barcos de recreio em causa são utilizados na atividade hoteleira desenvolvida pela entidade, que consiste no "aluguer de barcos-casa para dormidas através das plataformas Airbnb e Booking.", conclui-se que os mesmos são "alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo".

13. Assim, os encargos relativos às depreciações e amortizações desses barcos serão fiscalmente dedutíveis, desde que os respetivos serviços sejam efetivamente cobrados e faturados aos clientes (ainda que através das plataformas de intermediação - Airbnb e Booking) (cfr. alínea k) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC e alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC).

14. As tabelas anexas ao DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, não preveem taxas de depreciação aplicáveis aos barcos de recreio.

15. Assim, e nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 5.º do referido DR n.º 25/2009, uma vez que não existem taxas de depreciação, previamente fixadas, aplicáveis a este tipo de bens, são aceites pela AT aquelas que sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada.

16. Acresce que, considerando que os barcos de recreio foram adquiridos em estado de uso, deve observar-se o disposto no n.º 4 do referido artigo 5.º. Assim, sendo conhecido o ano em que, pela primeira vez, os bens entraram em funcionamento ou utilização, o período de utilidade esperada não poderá ser inferior à diferença entre o período mínimo de vida útil do bem em estado de novo e o número de anos de utilização já decorridos.