

e-T@x News

Regime facultativo de reavaliação

© 2016 JMMSROC. Todos os direitos reservados.

O Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, estabelece um regime facultativo de reavaliação do ativo fixo tangível e propriedades de investimento.

De acordo com o respetivo preâmbulo, este diploma cria um incentivo à reavaliação do ativo fixo tangível afeto ao exercício de atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como das propriedades de investimento e de elementos patrimoniais de natureza tangível afetos a contratos de concessão, impulsionando-se, em paralelo, a sua reavaliação de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis, designadamente, para reforço de capitais próprios. Para o efeito, sujeita-se a reserva de reavaliação fiscal a uma tributação autónoma especial e, em contrapartida, permite-se aos sujeitos passivos abrangidos a dedução fiscal dos acréscimos de depreciação dos ativos objeto de reavaliação.

Os sujeitos passivos de IRC ou de IRS com contabilidade organizada podem optar por reavaliar, para efeitos fiscais, os elementos do seu ativo fixo tangível afeto ao exercício de uma atividade comercial, industrial ou agrícola e as propriedades de investimento.

Ficam abrangidos por este regime apenas os ativos cujo período de vida útil remanescente seja igual ou superior a cinco anos, ou 60 meses, caso sejam praticadas depreciações por duodécimos, desde que existentes e em utilização na data a que se reporta a reavaliação.

Considera-se período de vida útil remanescente aquele que, à data a que se reporta a reavaliação, ainda falte para completar o período máximo de vida útil, conforme definido no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro (DR 25/2009). Caso aquele período seja inferior a cinco anos, considera-se período de vida útil remanescente o período adicional de utilização futura, aferido à data a que se reporta a reavaliação, quando estejam em causa elementos que ainda estejam aptos para desempenhar utilmente a sua função técnico-económica e sejam efetivamente utilizados no processo produtivo do sujeito passivo durante, pelo menos, cinco anos.

Ficam ainda abrangidos os elementos patrimoniais de natureza fixa tangível afetos a contratos de concessão nas condições referidas anteriormente, ainda que sujeitos a um reconhecimento contabilístico distinto.

Caso o sujeito passivo opte pela aplicação deste regime relativamente a um determinado elemento do ativo, deve reavaliar todos os elementos que pertençam à mesma classe de ativos afetos ao mesmo estabelecimento.

Excluem-se deste regime:

- a) Os elementos totalmente depreciados na data a que se reporta a reavaliação, exceto quando ainda estejam aptos para desempenhar utilmente a sua função técnico-económica e sejam efetivamente utilizados no processo produtivo do sujeito passivo;
- b) Os elementos de reduzido valor cujo custo de aquisição ou de produção tenha sido deduzido num só período de tributação, nos termos do art.º 33.º do Código do IRC;
- c) Os elementos cujo custo unitário de aquisição ou de produção não exceda € 15.000;
- d) Os elementos que não sejam depreciáveis ou cuja depreciação não seja, na sua totalidade, dedutível para efeitos de IRC ou IRS, com exceção dos imóveis, relativamente aos quais se admite a reavaliação do respetivo valor de construção, e dos elementos já reavaliados ao abrigo de diploma legal;
- e) Os ativos fixos tangíveis e as propriedades de investimento afetos a um estabelecimento estável localizado fora do território português, relativamente ao qual, na data a que se reporta a reavaliação, se aplique a opção prevista no n.º 1 do art.º 54.º-A do Código do IRC;
- f) Os elementos mensurados ao justo valor.

A reavaliação deve reportar-se a 31 de dezembro de 2015.

No caso de sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), o processo de reavaliação realiza-se individualmente ao nível de cada uma das sociedades do grupo.

Os **valores a reavaliar**, para efeitos fiscais, são os seguintes:

- a) No caso de elementos já reavaliados ao abrigo de diploma legal, os valores que se obtiveram na última reavaliação efetuada;
- b) No caso de elementos ainda não reavaliados, os custos de aquisição ou de produção relevantes;
- c) No caso de venda de bens seguida de locação financeira pelo vendedor desses mesmos bens, os valores que este, na ausência desse contrato, poderia considerar nos termos das alíneas anteriores;
- d) No caso de entrega de um bem objeto de locação financeira ao locador seguida de relocação desse bem ao locatário, o valor relevante à data inicial do contrato.

Relativamente aos elementos objeto de reavaliação, esta é efetuada através da aplicação, aos valores referidos no diapositivo anterior e às correspondentes depreciações acumuladas, dos coeficientes de atualização correspondentes aos anos a que se reportam os valores base da reavaliação.

Os coeficientes de atualização monetária a utilizar constam da Portaria n.º 400/2015, de 6 de novembro, sendo o resultado arredondado, por excesso, para cêntimos de euro.

Exemplificando, suponhamos que uma entidade pretende revalorizar um equipamento básico, adquirido em 2010 por € 200.000, cuja vida útil remanescente é, em 31 de dezembro de 2015, de 10 anos (a que corresponde uma taxa mínima do DR 25/2009 de 6,25%, sendo a vida útil total de 16 anos). Considerando que o coeficiente de atualização para bens adquiridos em 2010 é de 1,07 e que a quantia escriturada do ativo, em 31 de dezembro de 2015, seria de € 125.000, o “valor reavaliado” do ativo seria de € 133.750 ($€ 125.000 \times 1,07$), pelo que o excedente de revalorização seria de € 8.750.

Neste exemplo, teríamos uma quantia escriturada bruta de € 214.000 ($€ 200.000 \times 1,07$) e depreciações acumuladas de € 80.250 ($€ 75.000 \times 1,07$), cuja diferença é o “valor reavaliado” (justo valor).

Quanto aos elementos já totalmente depreciados, a reavaliação consiste na:

- a) Utilização do processo descrito anteriormente, quer em relação ao valor dos bens, quer às depreciações acumuladas;
- b) Correção das depreciações acumuladas, atualizadas nos termos da alínea anterior, aplicando a este valor o produto do período de vida útil já decorrido pela taxa média de depreciação que resultar da soma do período de vida útil já decorrido com o período adicional de utilização futura.

Exemplificando, suponhamos que uma entidade pretende revalorizar um equipamento básico, adquirido em 2006 por € 300.000, que ficou totalmente depreciado no período 2013 (vida útil inicial de 8 anos). Considerando que o coeficiente de atualização para bens adquiridos em 2006 é de 1,12 e que o período adicional de utilização futura, aferido com referência a 31 de dezembro de 2015, é de 10 anos (o período de vida útil total será, portanto, de 20 anos), o “valor reavaliado” do ativo seria de € 168.000 ($€ 300.000 / 20 \times 10 \times 1,12$), pelo que o excedente de revalorização seria de € 168.000.

Neste exemplo, teríamos uma quantia escriturada bruta de € 336.000 ($€ 300.000 \times 1,12$) e depreciações acumuladas de € 168.000 [$€ 300.000 \times 1,12 - (€ 300.000 \times 1,12 / 20 \times 10)$].

A quanta escriturada de cada elemento reavaliado não pode exceder o valor de mercado do elemento à data da reavaliação. Entende-se por valor de mercado de um elemento reavaliado aquele que tem em conta o seu estado de uso e a utilidade ainda esperada para o serviço da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo ou o montante pelo qual a propriedade daquele elemento seria transmitida, à data a que se reporta a reavaliação, entre partes independentes nos termos do art.º 63.º do Código do IRC, devendo considerar-se, se for o caso, o valor que teria o ativo se transmitido conjuntamente com outros elementos do ativo do sujeito passivo com que tenha conexão funcional.

A reserva de reavaliação, para efeitos fiscais, corresponde à soma das diferenças entre o valor líquido dos elementos reavaliados e o valor líquido desses mesmos elementos antes da reavaliação.

Sempre que o valor da reserva de reavaliação ultrapasse € 1.000.000, o período de vida útil remanescente (nos casos em que a vida útil remanescente, antes da reavaliação, é inferior a cinco anos) e os valores máximos de reavaliação (que não podem exceder o valor de mercado) devem ser determinados com base em avaliação efetuada por entidade externa idónea e confirmados mediante relatório de um revisor oficial de contas independente.

O montante resultante da reavaliação é relevante para efeitos fiscais, designadamente, para efeitos da respetiva depreciação, bem como para a determinação de qualquer resultado tributável em sede de IRC ou IRS relativamente aos mesmos.

O aumento das depreciações resultantes das reavaliações efetuadas é aceite como gasto, para efeitos fiscais, e majorado relativamente aos sujeitos passivos:

- a) Não abrangidos pelo disposto no art.º 87.º-A do Código do IRC (não tenham lucro tributável superior a € 1.500.000), no período de tributação em causa, em 7%;
- b) Que estejam, no período de tributação em causa, no primeiro (lucro tributável entre € 1.500.000 e € 7.500.000) e segundo (lucro tributável entre € 7.500.000 e € 35.000.000) dos escalões previstos no art.º 87.º-A do Código do IRC, em 5,5% e 3%, respetivamente.

Para efeitos da determinação das mais-valias e menos-valias previstas no art.º 46.º do Código do IRC, o valor de aquisição a considerar, bem como das depreciações acumuladas, é o resultante da reavaliação efetuada ao abrigo do presente regime.

Em caso de opção por este regime facultativo de reavaliação, é devida uma **tributação autónoma especial equivalente a 14% do valor da reserva de reavaliação**, sem possibilidade de qualquer dedução.

A tributação autónoma especial é liquidada pelo sujeito passivo em declaração de modelo oficial, a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, a enviar, por transmissão eletrónica de dados, até 15 de dezembro de 2016.

O montante apurado é **pago, em partes iguais, até ao dia 15 de dezembro dos anos de 2016, 2017 e 2018**.

No caso de sujeitos passivos abrangidos pelo RETGS, a apresentação da declaração e o pagamento previstos no presente artigo são efetuados por cada uma das sociedades do grupo.

O montante da tributação autónoma especial, ainda que contabilizado como gasto do período de tributação, **não é dedutível para efeitos da determinação do lucro ou rendimento tributável**.

As **depreciações** dos elementos reavaliados calculam-se sobre os valores resultantes da reavaliação **a partir do período de tributação coincidente com o último dos pagamentos referidos**, ou seja, a partir do período de 2018.

Repescando os exemplos que apresentámos, vejamos o impacto na tributação e na dedução ao lucro tributável das reavaliações efetuadas.

No **primeiro exemplo**, o excedente de revalorização é de € 8.750. A tributação autónoma especial, no valor de € 1.225, teria de ser paga em 3 prestações iguais (até 15 de dezembro dos anos de 2016, 2017 e 2018) de € 408,33.

A partir do período de 2018, começariam a ser dedutíveis as depreciações do bem reavaliado, pelo que teríamos gastos fiscais (no pressuposto de que a entidade não apresentaria um lucro tributável superior a € 1.500.000) no montante de € 9.362,50 (€ 8.750 x 1,07). Tendo por base uma taxa geral de IRC de 21% (desconsiderando a derrama municipal), a poupança fiscal seria de € 1.966,13.

No **segundo exemplo**, o excedente de revalorização é de € 168.000. A tributação autónoma especial, no valor de € 23.520, teria de ser paga em 3 prestações iguais (até 15 de dezembro dos anos de 2016, 2017 e 2018) de € 7.840.

A partir do período de 2018, começariam a ser dedutíveis as depreciações do bem reavaliado, pelo que teríamos gastos fiscais (no pressuposto de que a entidade não apresentaria um lucro tributável superior a € 1.500.000) no montante de € 179.760 (€ 168.000 x 1,07). Tendo por base uma taxa geral de IRC de 21% (desconsiderando a derrama municipal), a poupança fiscal seria de € 37.749,60.

Os elementos objeto de reavaliação devem ser detidos e contabilizados de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade **por um período mínimo de cinco períodos de tributação** após a data a que se reporta a reavaliação.

Caso ocorra, no decurso do período de cinco anos referido, a transmissão onerosa dos elementos reavaliados, o sujeito passivo deve reinvestir o respetivo valor de realização em ativos fixos tangíveis ou propriedades de investimento no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte.

Não se concretizando aquele reinvestimento, adicionar-se-á ao lucro ou ao rendimento tributável relativo ao segundo período de tributação posterior ao da realização, o montante correspondente ao incremento das depreciações deduzidas e do custo de aquisição que tenha relevado para efeitos fiscais, **majorado em 30%**.

Julgamos que este diploma não será totalmente clarificador, podendo, inclusivamente, suscitar algumas questões que contrariam disposições da normalização contabilística, as quais deverão ser esclarecidas pela Comissão de Normalização Contabilística e/ou pelo legislador fiscal.

Começamos pela previsão da possibilidade, de acordo com este diploma, de se proceder à **revalorização de propriedades de investimento**. Ora a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 11 – Propriedades de investimento, prevê, como critérios de mensuração subsequente, o método do custo ou o método do justo valor, não se devendo confundir este último com o modelo de revalorização dos ativos fixos tangíveis, desde logo porque as variações de justo valor são diretamente reconhecidas em resultados (perdas e ganhos de justo valor) e não se reconhecem quaisquer depreciações. Adotando-se este diploma, como se procederá, contabilisticamente, às revalorizações das propriedades de investimento?

Outra questão que poderá ser levantada está relacionada com as **depreciações dos ativos que são revalorizados**. Para efeitos fiscais, as depreciações da parte referente ao excedente de revalorização apenas serão aceites a partir do período de 2018, mas, contabilisticamente, não se admitirá a suspensão das depreciações nos períodos de 2016 e de 2017. Teremos, assim, modelos de depreciação contabilística e fiscal díspares?

Por último, o n.º 4 do art.º 8.º do Decreto-Lei que estabelece este regime facultativo refere que *“As depreciações ou amortizações dos elementos reavaliados calculam-se sobre os valores resultantes da reavaliação prevista no presente decreto-lei a partir do período de tributação coincidente com o último dos pagamentos referidos no n.º 4 do artigo 9.º”*. Pretende-se, assim, que as depreciações dos ativos revalorizados apenas comecem a ser reconhecidas no período de 2018, como parece resultar da interpretação literal daquela disposição? Ou podemos presumir que, de acordo com o “espírito da lei”, manter-se-ão as depreciações contabilísticas do ativo revalorizado, sendo as mesmas aceites fiscalmente, na parte referente ao excedente de revalorização, apenas a partir do período de 2018 (não prejudicando, com isso, a dedutibilidade fiscal integral da depreciação contabilística do excedente de revalorização)?

e-T@x News _ tax@jmmsroc.pt

JOAQUIM GUIMARÃES, MANUELA MALHEIRO E MÁRIO GUIMARÃES, SROC

Inscrita na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas sob o n.º 148

geral@jmmsroc.pt

www.jmmsroc.pt

Escritórios

Pólo de Negócios de Braga, Edifício A

Av. D. João II, n.º 404, 4.º Piso, Esc. 47

4715-275 Braga

T(+351) 253 203 520

F(+351) 253 203 521

Av. 31 de Janeiro, n.º 31, R/C

4715-052 Braga

T (+351) 253 213 061

F (+351) 253 213 759