

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	[Regime da Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético]
Artigo:	[3.º]
Assunto:	[Implicações fiscais, em sede de Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE), da adoção da Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 16 - Locações.
Processo:	[PIV n.º 22017, sancionada por Despacho, de 21 de outubro de 2021, da Sra. Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)]
Conteúdo:	[A Requerente pretende confirmar se os ativos sob direito de uso relativos a locações operacionais, contabilizados de acordo com a IFRS 16, deverão relevar para o cômputo do valor a liquidar a título de CESE, uma vez que no seu entendimento, os mesmos, devem ser excluídos da base de incidência desta contribuição.

1. ENQUADRAMENTO LEGAL

O Regime da Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (RCESE) foi aprovado pelo art.º 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, tendo sido sucessivamente prorrogado e/ou alterado pelas Leis n.ºs 13/2014, de 17 de março, 75-A/2014, de 30 de setembro, 82-B/2014, de 31 de dezembro, 33/2015, de 27 de abril, 159-C/2015, de 30 de dezembro, 42/2016, de 28 de dezembro, 114/2017, de 29 de dezembro, 71/2018, de 31 de dezembro, 2/2020, de 31 de março e 75-B/2020, de 31 de dezembro.

O RCESE dispõe no n.º 1 do art.º 3.º que:

“1 - A contribuição extraordinária sobre o setor energético incide sobre o valor dos elementos do ativo dos sujeitos passivos que respeitem, cumulativamente, a:

- a) Ativos fixos tangíveis;
- b) Ativos intangíveis, com exceção dos elementos da propriedade industrial; e
- c) Ativos financeiros afetos a concessões ou a atividades licenciadas nos termos do artigo anterior.”

Para efeitos da determinação da base tributável da Contribuição, o RCESE define como “elementos do ativo” os ativos líquidos reconhecidos na contabilidade dos sujeitos passivos, com referência a 1 de janeiro do ano a que a CESE se reporte, ou no 1.º dia do exercício económico, caso ocorra em data posterior (n.º 5 daquele normativo).

Daqui resulta um elemento formal, relativo à existência de ativos reconhecidos na contabilidade dos sujeitos passivos, com referência a 1 de janeiro de cada ano.

Ocorre, porém, que, em razão da imposição legal ou da adoção de diferentes referenciais contabilísticos, poderão surgir diferentes enquadramentos para a mesma realidade. As consequências que daqui advêm estarão necessariamente em linha com as opções que os sujeitos passivos fizeram e terão que respeitar no seu todo.

O International Accounting Standards Board (IASB) procedeu à publicação da Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 16 – Locações e à revogação da IAS 17, com efeitos a 1 de janeiro de 2019.

A IFRS 16, que substituiu a IAS 17 – “Locações”, tem um impacto significativo na contabilidade dos locatários que tendo adotado as Normas Internacionais de Contabilidade passam a ser obrigados a reconhecer nas suas demonstrações financeiras, para todos os contratos de locação, um passivo de locação e um ativo sob direito de uso, eliminando assim, a anterior distinção de tratamento contabilístico existente entre locações operacionais e locações financeiras, substituído por um único modelo de reconhecimento.

Contudo, e apesar do modelo de normalização contabilística nacional se basear em parte nas IAS e nas IFRS, o Sistema de Normalização Contabilística (“SNC”) manteve, através da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (“NCRF”) 9, a linha de orientação da IAS 17 (a norma internacional antecessora da IFRS 16), a qual assenta num paradigma distinto da IFRS 16 no que respeita, essencialmente, à contabilização das operações de locação por parte do locatário.

Quanto à natureza do ativo sob direito de uso já se pronunciou a Autoridade Tributária e Aduaneira através da Circular n.º 7/2020, a qual veio sancionar que “Os ativos sob direito de uso, objeto de contratos de locação abrangidos e não isentos do procedimento de registo no ativo introduzido pela aplicação da IFRS 16, são ativos intangíveis sujeitos a depreciação”.

De igual modo, o entendimento da AT, quanto à natureza dos “ativos sob direito de uso”, foi o de que, “embora não resulte evidente do conteúdo da IFRS 16, a IAS 38 - Ativos Intangíveis não deixa dúvidas que o direito de uso de um bem, detido sob um contrato de locação abrangido pela IFRS 16, possui a natureza de um ativo intangível.”

Da redação do art.º 3.º do RCESE não resulta uma referência literal aos ativos sob direito de uso enquanto elementos que constituem a base tributável da CESE. Assim, importará, por recurso à interpretação teleológica da dita norma, apurar se os ativos sob direito de uso cabem na previsão, atenta a ratio legis, que o legislador pretendeu alcançar ao criar a mesma.

Para além do elemento formal, a que já anteriormente nos referimos - relativo aos ativos reconhecidos na contabilidade - sobressairá também o elemento material, nos termos do qual os ativos diretamente ligados à atividade produtora sujeita e não isenta, nos termos do art.º 2.º do RCESE, devem considerar-se abrangidos pela respetiva estrutura de incidência.

Nessa medida, os bens objeto de contratos de locação, ainda que operacionais, relevados como ativos sob direito de uso, em resultado da adoção da IFRS 16 - dizendo respeito, em regra, à utilização de ativos não correntes, para a prossecução da atividade produtiva sujeita a CESE - devem enformar a base tributável da CESE.

Desconsiderar da base de incidência de CESE os ativos objeto de locação operacional, conforme sugere a requerente, implicaria expurgar simultaneamente os ativos objeto de locação financeira, uma vez que, segundo a IFRS 16, ambos se consubstanciam como ativos sob direito de uso. Neste cenário, os ativos objeto de locação financeira, deixariam de ser tributados para efeitos de CESE, em razão da aplicação da IFRS 16 – uma vez que passariam a estar evidenciados como ativos sob direito de uso – quando num referencial SNC estariam sujeitos a Contribuição.

De facto, não podemos descurar que de acordo com a nova definição de locação (à luz das Normas Internacionais de Contabilidade e Relato Financeiro – normativo contabilístico que o contribuinte adotou) o foco está no controlo sobre o uso do ativo identificável. A transferência dos riscos e benefícios deixa de ser o critério para registar a locação no balanço. Consequentemente a base de incidência objetiva da contribuição - os ativos não correntes utilizados na prossecução da atividade – deve ser constituída pela titularidade do valor dos elementos do ativo de determinados operadores económicos, ou do valor dos ativos regulados (se aplicável), afastando assim a imposição de um encargo à generalidade dos contribuintes, e ajustando a base de incidência em função dos diferentes grupos de sujeitos passivos do tributo.

É, pois, em razão deste racional que para efeitos de apuramento da CESE, os ativos sob direito de uso, objeto de contratos de locação, registados em razão da aplicação da IFRS 16, e que estejam afetos a atividade sujeita a CESE - devem ser considerados na base tributável da Contribuição, enquadrados no conceito de ativos intangíveis.

2. CONCLUSÃO

Tendo presente que:

- Com a adoção da IFRS 16, os locatários passam a reconhecer nas suas demonstrações financeiras um ativo sob o direito de uso, eliminando a anterior distinção de tratamento contabilístico existente entre locações operacionais e locações financeiras.
- Os ativos sob direito de uso, objeto de contratos de locação, são conforme supra referido considerados ativos intangíveis.
- Os ativos intangíveis - com exceção dos elementos da propriedade industrial - quando diretamente ligados à prossecução da atividade sujeita e não isenta, nos termos do art.º 2.º do RCESE, relevam para efeitos da determinação da base tributável da CESE.

Conclui-se que, os ativos sob direito de uso, associados quer a contratos de locação operacional quer a contratos de locação financeira, abrangidos pela IFRS 16, têm a natureza de ativos intangíveis e como tal, devem ser incluídos no cálculo da base tributável da CESE, desde que os respetivos bens estejam afetos à atividade sujeita à contribuição, nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 3.º do RCESE.]