

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IRC
Artigo:	30.º
Assunto:	Implicações fiscais, na esfera do locatário, da adoção da IFRS 16 - Locações
Processo:	558/20, PIV n.º 17042, com despacho da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, de 24-08-2020
Conteúdo:	O presente pedido de informação vinculativa versa sobre as principais implicações fiscais da adoção da Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 16 – Locações.

A sociedade X elabora as suas demonstrações financeiras em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS), adotadas pela União Europeia, pelo que se encontra obrigada a adotar a nova norma aplicável às locações, relativamente aos contratos de que seja parte e que estejam em vigor em 1 de janeiro de 2019.

À luz do novo normativo, a sociedade X pretende saber quais as implicações fiscais, enquanto locatário, da adoção da IFRS 16, no que toca à natureza dos “ativos sob direito de uso” que passa a ter que contabilizar, ao regime fiscal das amortizações desses ativos, ao regime de reinvestimento, à tributação autónoma e à limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos.

Natureza dos “ativos sob direito de uso”

Quanto à natureza dos “ativos sob direito de uso”, 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.

Possuindo a natureza de ativos intangíveis, os ativos sob direito de uso, detidos sob contratos de locação abrangidos pela IFRS 16, verificam necessariamente as características de um ativo intangível, isto é, (i) a inexistência de substância física; (ii) a identificabilidade; (iii) o controlo sobre os recursos; (iv) dos quais se espera que fluam benefícios económicos futuros. Adicionalmente, para que seja aplicada a IFRS 16 e se proceda ao respetivo reconhecimento no ativo, os ativos sob direito de uso terão de verificar os critérios de reconhecimento dos ativos intangíveis, isto é, (i) que seja provável que fluam para a entidade os benefícios económicos futuros esperados atribuíveis aos ativos e (ii) o seu custo possa ser determinado de modo fiável.

Haverá, assim, que se verificar, contrato a contrato, em função destas características e dos critérios de reconhecimento, se os ativos sob direito de uso se encontram abrangidos pelo procedimento previsto na IFRS 16.

Ora, considera-se que os ativos sob direito de uso, objeto de contratos de locação abrangidos e não isentos do procedimento de registo no ativo introduzido pela IFRS 16 são ativos intangíveis sujeitos a deprecimento.

Dada a natureza de ativos intangíveis sujeitos a deprecimento dos ativos sob direito de uso objeto de contratos de locação abrangidos pela IFRS 16, os mesmos são passíveis de serem objeto de amortização fiscal, em conformidade com a alínea a) do n.º 1 do art.º 28.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).

Regime fiscal das amortizações

Data relevante para efeitos de amortização fiscal

A data de reconhecimento do ativo sob direito de uso é a que releva para efeitos de aplicação do regime fiscal de depreciações e amortizações, por aplicação conjugada do n.º 4 do art.º 29.º do CIRC com o estabelecido na alínea b) do n.º 2 do art.º 1.º do DR 25/2009.

Valor fiscalmente amortizável

O custo do ativo sob direito de uso corresponde ao cálculo financeiro do valor de mercado do direito, passível de ser enquadrado no “valor amortizável” estabelecido na alínea c) do n.º 1 do art.º 31.º do CIRC e na alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do DR 25/2009.

Contudo, o montante do custo contém elementos que pela sua natureza de estimativa ou provisão, cuja a dedutibilidade fiscal não se encontra expressamente prevista, quer sejam reconhecidos e mensurados nos termos da IAS 37 - *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*, quer a metodologia de reconhecimento e valorização siga outro referencial contabilístico, devem ser excluídos da base amortizável para efeitos de cálculo das amortizações fiscalmente aceites.

Dos elementos passíveis de assumir a natureza de estimativa ou provisão não aceite fiscalmente, encontram-se expressamente excluídos do valor depreciável ou amortizável os que se referem à estimativa de custos de desmantelamento e o valor residual, conforme alíneas a) e b) do n.º 2 do art.º 31.º do CIRC e alíneas a) e b) do n.º 5 do art.º 2.º do DR 25/2009.

Entendendo-se que são passíveis de revestir a mesma natureza de estimativa ou provisão fiscalmente não aceite, e, como tal, não se tratarem de gastos e perdas incorridos ou suportados (Cfr. n.º 1 do art.º 23.º do CIRC), os custos estimados com penalidades por *terminus* do contrato ou eventuais montantes estimados a título do exercício de uma opção de extensão do período de locação.

De notar que a eventual inclusão ou exclusão de determinados montantes da base amortizável, para efeitos de apuramento das amortizações fiscalmente aceites, não se limita aos montantes acima referidos e dependerá sempre da análise casuística das condições contratuais.

Método de cálculo das amortizações

O método fiscal de amortização dos ativos sob direito de uso será o da linha reta, tal como previsto na IFRS 16, sendo que, uma vez que não se encontram previstas taxas de amortização para os ativos sob direito de uso nas tabelas anexas ao DR 25/2009, é conforme ao princípio de utilidade económica do funcionamento dos bens que enforma o regime fiscal que o período de vida útil dos ativos sob direito de uso seja determinado atendendo às taxas das tabelas I e II dos ativos subjacentes.

Limitação às amortizações fiscais no caso de locação de viaturas

Em consonância com o exposto nos pontos anteriores, às amortizações dos ativos sob direito de uso devem também aplicar-se as limitações à dedutibilidade fiscal que seriam aplicáveis às amortizações dos ativos subjacentes, pelo que quando este seja uma viatura ligeira de passageiros ou mista, é aplicável o disposto na alínea e) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC. Consequentemente, no caso de uma locação que tenha por objeto uma viatura ligeira de passageiros ou mista, deixa de ser aplicável o disposto na alínea i) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.

Mapa de depreciações e amortizações (Modelo 32)

Os ativos sob direito de uso devem ser incluídos no mapa de depreciações e amortizações (Modelo 32), devendo atender-se, para efeitos do seu preenchimento, ao disposto na presente informação quanto ao regime das amortizações.

Regime de reinvestimento

Quanto ao regime de reinvestimento, não se vislumbram razões que exijam ou justifiquem a alteração do entendimento de que os contratos de locação financeira e apenas estes sejam tidos em consideração para efeitos da alínea a) do n.º 1 do art.º 48.º do CIRC.

Tributação autónoma

Relativamente à matéria da tributação autónoma, informa-se que, na esfera do locatário, devem ser considerados como sujeitos a tributação autónoma todos os gastos relacionados com contratos de locação abrangidos pela IFRS 16, incluindo os juros sobre o passivo da locação, que tenham como ativo subjacente veículos aos quais sejam aplicáveis as taxas de tributação autónoma nos termos do n.º 3 do art.º 88.º do CIRC.

Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos

Mais se informa que, dado a lista de gastos de financiamento constante da alínea a) do n.º 12 do art.º 67.º do CIRC ter natureza meramente exemplificativa e, sendo o gasto de juros relativo ao passivo de locação uma componente dos custos de financiamento (conforme o parágrafo 49 da IFRS 16), devem os mesmos relevar para efeitos do cômputo do montante dos gastos de financiamento líquidos, na medida em que concorram para a formação do lucro tributável.

Assim, é aplicável o limite previsto no art.º 67.º do CIRC aos referidos juros suportados pelo locatário no âmbito das locações abrangidas pela IFRS 16, independentemente de se tratarem de locações operacionais ou financeira. |