

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.29º - Elementos depreciables ou amortizáveis
- Assunto: Amortização fiscal de ativo sob direito de uso - IFRS 16
- Processo: 22539, com despacho de 2023-09-19, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: No presente caso, pretende-se esclarecer qual o tratamento fiscal a conferir às amortizações dos ativos sob o direito de uso que têm como ativo subjacente os terrenos onde a sociedade X desenvolve a sua atividade, bem como, qual a data relevante para efeitos de amortização e respetiva taxa a utilizar, quanto aos ativos sob o direito de uso relativos aos contratos de locação de veículos automóveis que se encontravam em curso aquando da adoção da norma internacional de relato financeiro (IFRS) 16 - Locações por parte daquela sociedade.

A sociedade X, a qual começou a aplicar a IFRS 16 com referência ao período de tributação iniciado a 1 de janeiro de 2019, é locatária em vários contratos de locação de terrenos nos quais desenvolve a sua atividade e que se encontravam, ao abrigo da norma internacional de contabilidade 17 (revogada na sequência da adoção da IFRS 16), classificados e registados na contabilidade como contratos de locação operacional. Por sua vez, é também locatária em contratos de locação financeira de veículos automóveis, veículos estes que já se encontravam em utilização e, conseqüentemente, já tinham sido parcialmente depreciados aquando da adoção da IFRS 16

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 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).

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.

Uma vez que não se encontram previstas taxas de amortização para os ativos sob direito de uso nas tabelas anexas ao DR 25/2009, o n.º 3 do art.º 31.º do CIRC, assim como o n.º 3 do art.º 5.º do referido Decreto Regulamentar, estabelecem que "são aceites as que pela Autoridade Tributária e Aduaneira sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos".

Assim, e em conformidade com o entendimento divulgado na Circular 7/2020, à falta de uma previsão legal específica para a determinação do período de vida útil dos ativos sob direito de uso, entende-se, 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.

Face ao exposto, no caso dos contratos de locação de terrenos, tratando-se o ativo subjacente de um terreno, ao qual não lhe são aplicáveis quaisquer taxas das referidas tabelas, uma vez que se trata de um ativo que não é fiscalmente depreciável, não podem ser aceites, para efeitos fiscais, quaisquer amortizações do "ativo sob direito de uso".

A sociedade X considera, porém, que os gastos suportados com as rendas dos terrenos deverão ser fiscalmente relevantes, no momento em que são incorridos, tal como eram anteriormente à adoção da IFRS 16, nos termos da alínea d) do n.º 2 do art.º 23.º do CIRC.

Refira-se, por um lado, que esta disposição torna elegível para apuramento do lucro tributável os gastos incorridos com rendas, mas não condiciona a eventual previsão de termos específicos para se proceder a essa inclusão no lucro tributável, nomeadamente em matéria de periodização do gasto (ou outra), que possa estar prevista nos artigos seguintes do Código ou em legislação complementar.

Acresce que a interpretação da requerente colide com o procedimento que vinha sendo adotado, anteriormente à adoção da IFRS 16, em matéria de rendas incorridas sob contratos de locação financeira, em que as rendas dos contratos também não eram consideradas como gastos fiscais enquanto tal.

De notar, também, que a adoção, em matéria de apuramento do lucro tributável, do procedimento contabilístico previsto na IFRS 16 não invalida que se continuem a registar rendas como gastos contabilísticos na totalidade, no momento do respetivo vencimento.

Com efeito, a própria IFRS 16 prevê procedimentos alternativos de aplicação, quer por os contratos se encontrarem fora do âmbito da norma, quer pelo exercício de uma opção, quer em aplicação das exceções e isenções ao reconhecimento de ativos sob o direito de uso previstas na norma, em que será de considerar, para efeitos contabilísticos e fiscais, a renda como gasto, na sua totalidade, no respetivo período de vencimento.

Face ao exposto, no caso concreto, não estão em causa gastos com rendas que possam ser fiscalmente dedutíveis nos termos da alínea d) do n.º 2 do art.º 23.º do CIRC, mas antes gastos com as amortizações do ativo sob direito de uso e gastos de juros relativos ao passivo de locação, os quais devem concorrer para a

determinação do lucro tributável, de acordo com os termos específicos previstos no CIRC e em legislação complementar, designadamente, no DR 25/2009.

A IFRS 16 estabelece, no respetivo Apêndice C (Data de eficácia e transição), um regime de transição, aplicável aos contratos de locação em curso à data de entrada em vigor da norma e passíveis de serem abrangidos pela sua aplicação, sendo que o referido regime prevê duas alternativas de aplicação: (i) um procedimento retrospectivo completo ou, em alternativa, (ii) a opção por um procedimento retrospectivo simplificado.

Quanto aos contratos de locação financeira de viaturas em curso à data da adoção da IFRS 16, tendo a sociedade X, no momento da transição, aplicado o procedimento retrospectivo simplificado, e de acordo com o paragrafo C11 da norma, a quantia escriturada do ativo sob direito de uso deve corresponder à quantia escriturada da viatura a 31 de dezembro de 2018. Por sua vez, também a quantia escriturada do passivo da locação deverá corresponder à quantia escriturada do passivo da locação financeira a 31 de dezembro de 2018.

Aplicando-se o procedimento retrospectivo simplificado, a informação comparativa não deve ser reexpressa, sendo que o efeito cumulativo da aplicação inicial da norma tem de ser reconhecido, no balanço de abertura do primeiro período de aplicação da mesma, como um ajustamento ao capital próprio (resultados transitados) (cfr. alínea b) do parágrafo C5 e parágrafo C7 da IFRS 16).

Refira-se, contudo, que, no caso concreto, estando em causa locações anteriormente classificadas como financeiras, de acordo com o paragrafo C11 da IFRS 16, no momento da transição, verifica-se apenas uma reclassificação do ativo e do passivo, mantendo-se o seu valor, pelo que, quanto a estas locações, não é reconhecido qualquer ajustamento ao saldo de abertura de resultados transitados.

Conforme já referido, para efeitos fiscais, o período de vida útil dos ativos sob direito de uso é determinado atendendo às taxas das tabelas I e II aplicáveis aos ativos subjacentes, no entanto, uma vez que as viaturas já se encontravam a ser depreciadas, a amortização dos ativos sob direito de uso relacionados com as mesmas deve ser feita pelo período remanescente, ou seja, pelo período que resulta da diferença entre o período de vida útil resultante das taxas das tabelas I e II aplicáveis às viaturas e o período pelo qual estas já foram depreciadas.

Com efeito, não obstante estar em causa a amortização do ativo sob direito de uso e não a amortização da própria viatura, o período de vida útil esperada daquele está necessariamente dependente do período de vida útil esperada da viatura.

Mais se informa, uma vez que deve ter-se em consideração, por um lado, os procedimentos contabilísticos e, por outro, a consistência destes com os princípios e regras do próprio regime fiscal, que às amortizações dos ativos sob direito de uso devem aplicar-se as limitações à dedutibilidade fiscal que seriam aplicáveis às depreciações/amortizações dos ativos subjacentes.

Assim, sendo os ativos subjacentes aos contratos de locação financeira viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, é aplicável o disposto na alínea e) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC, o que resulta numa limitação à dedutibilidade fiscal das amortizações dos ativos sob direito de uso equivalente à limitação que seria

imposta por esse artigo, caso estivessem a ser depreciadas as próprias viaturas.