

Serviço(s) produtor(es)
Direção de Serviços do IRC

Assunto(s)
IFRS 16

Normativo
Código do IRC e Decreto-Regulamentar
n.º 25/2009

Articulado
Diversos artigos

CIRCULAR N.º 7/2020

A *International Accounting Standards Board (IASB)* procedeu à publicação da IFRS 16 (Regulamento UE 2017/1986 da Comissão, de 31 de outubro) e à revogação da IAS 17, com efeitos a 1 de janeiro de 2019.

O tratamento contabilístico previsto na IFRS 16 é aplicado somente pelas empresas nacionais que, por imposição legal ou por opção, estejam a aplicar as normas internacionais de contabilidade.

Assim, as empresas que adotem, para efeitos contabilísticos, as NCRF - Normas Contabilísticas de Relato Financeiro, não aplicam a IFRS 16.

A principal alteração operada pela IFRS 16, face à IAS 17, consiste na classificação e no reconhecimento das locações nas demonstrações financeiras dos locatários, eliminando a anterior distinção de tratamento contabilístico existente entre locações operacionais e locações financeiras e substituindo-a por um único modelo de reconhecimento.

Face a esta alteração, no início de um contrato, as entidades devem avaliar se este constitui, ou contém, uma locação, o que implica deter o direito de controlar a utilização de um ativo identificado durante um certo período de tempo, em troca de uma retribuição. Perante um contrato de locação, o locatário deve reconhecer um ativo sob direito de uso e um passivo da locação.

Ao nível da demonstração de resultados, os locatários deixam de contabilizar a renda como gasto e passam a registar as depreciações associadas ao uso do bem e os encargos financeiros da locação incluídos nas rendas.

IFRS 16
Principais
efeitos
contabilísticos

CIRCULAR N.º 7/2020

Tendo-se suscitado dúvidas sobre as implicações fiscais em sede de IRC da IFRS 16, foi, por despacho de 29 de julho de 2020 do Sr. Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais, sancionado o seguinte entendimento:

1. 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;
2. Tendo em consideração o modelo de dependência parcial da contabilidade, a metodologia de amortização dos ativos sob direito de uso deverá atender aos procedimentos contabilísticos previstos na IFRS 16, balizados pelo regime fiscal de depreciações e amortizações, estabelecido do Código do IRC e demais legislação complementar;
3. 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 artigo 29.º do Código do IRC com o estabelecido na alínea b) do n.º 2 do artigo 1.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009.
4. Na mensuração inicial dos ativos para efeitos de determinação da base fiscal amortizável, devem ser excluídos os montantes referentes a pagamentos de locação que revistam a natureza de meras estimativas ou provisões não fiscalmente aceites;
5. 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, cf. alíneas a) e b) do n. 2 do artigo 31.º do Código do IRC e alíneas a) e b) do n.º 5 do artigo 2.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009.
6. Entende-se que são passíveis de revestir a mesma natureza de estimativa ou provisão fiscalmente não aceite 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.
7. De notar que a eventual inclusão ou exclusão de determinados montantes da base amortizável, para efeitos de apuramento das

**Ativos
intangíveis**

**Regime fiscal
de
depreciações
e
amortizações**

**Data relevante
para efeitos de
amortização**

**Mensuração
inicial**

CIRCULAR N.º 7/2020

amortizações fiscalmente aceites, não se limita aos montantes acima referidos e dependerá sempre da análise casuística das condições contratuais.

8. Na mensuração subsequente, o método fiscal de amortização dos ativos sob direito de uso será o da linha reta, tal como previsto na IFRS 16, e o reconhecimento de ganhos ou perdas resultantes dos testes de imparidade condicional deverá observar o disposto no artigo 31.º-B do Código do IRC;
9. Uma vez que não se encontram previstas taxas de amortização para os ativos sob direito de uso nas tabelas anexas ao Decreto-Regulamentar n.º 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;
10. No que respeita aos contratos sob locação em curso, objeto de alteração de política contabilística por aplicação da IFRS 16, não existindo qualquer regra especial que afaste ou difira a aceitação para efeitos fiscais das variações patrimoniais positivas e negativas decorrentes dessa transição, as mesmas concorrem para o resultado tributável nos termos e condições previstos nos artigos 21.º e 24.º do Código do IRC. Contudo, os montantes de variações patrimoniais a considerar para efeitos de apuramento do lucro tributável, e que tenham por base os registos contabilísticos nas contas de resultados transitados, ou outras contas de capitais próprios, decorrentes da aplicação do regime transitório previsto no Apêndice C da IFRS 16, devem corresponder à consideração para este efeito das amortizações fiscais dos ativos sob direito de uso, referentes a períodos anteriores, que resultariam da aplicação da IFRS 16 que não foram considerados para apuramento do lucro tributável nesses períodos.
11. À entrega dos bens objeto de contratos de locação é aplicável, de forma extensiva, a alínea a) do n.º 6 do artigo 46.º do Código do IRC, pelo que os resultados que se vierem a apurar concorrem para a formação do lucro

**Mensuração
subsequente**

**Taxas de
amortização**

**Contratos em
curso**

**Entrega de
bens**

CIRCULAR N.º 7/2020

<p>tributável nos termos gerais, não assumindo a qualificação de mais-valias ou menos-valias fiscais.</p> <p>12. Apenas os contratos de locação financeira relevam para efeitos do regime do reinvestimento previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 48.º do Código do IRC.</p> <p>13. O gasto de juros relativos ao passivo de locação, contabilizados ao abrigo da IFRS 16, subsumem-se no conceito de gastos de financiamento para efeitos da aplicação do regime previsto no art.º 67.º do CIRC. De facto, ainda que a alínea a) do n.º 12 do art.º 67.º do CIRC apenas aluda aos <i>“encargos financeiros relativos a locações financeiras”</i>, trata-se de uma enumeração meramente exemplificativa, tal como decorre da definição prevista na <i>Diretiva (UE) 206/1164 – ATAD</i>, a qual abrange todos os <i>“gastos economicamente equivalentes a juros e despesas suportadas com a obtenção de financiamento na aceção do direito nacional”</i>. Ora, sendo o gasto de juros relativos ao passivo de locação uma componente dos custos de financiamento (cf. paragrafo 49 da IFRS 16), é de concluir que os gastos de juros de locações reconhecidos nos termos da IFRS 16 relevam para efeitos do cômputo do montante dos gastos de financiamento líquidos na medida em que concorram para a formação do lucro tributável.</p> <p>14. Finalmente, os gastos relacionados com contratos de locação abrangidos pela IFRS 16, incluindo os juros sobre o passivo da locação, que tenham como ativo subjacente viaturas previstas no n.º 3 do art.º 88.º do CIRC, estão sujeitos a tributação autónoma.</p>	<p>Reinvestimento</p> <p>Gastos de financiamento líquidos</p> <p>Tributação autónoma</p>
--	---

A Diretora Geral