

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	[CFEI II - Lei n.º 27-A/2020 de 24 de julho
Artigo:	[4.º
Assunto:	[CFEI II - Elegibilidade de ativos adquiridos no âmbito de uma “locação financeira” ou objeto de operações de “sale and leaseback”, reconhecidos de acordo com a norma IFRS 16.
Processo:	[2021 001442, PIV 20783, sancionado por Despacho, de 14 de julho de 2023, da Subdiretora-Geral do IR.
Conteúdo:	[No caso em apreço, estava em causa a aplicação do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (“CFEI”) II, introduzido pela Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, aos ativos adquiridos no âmbito de uma locação financeira ou objeto de operações de sale and leaseback, reconhecidos de acordo com a norma IFRS 16.

Verificou-se, para o efeito, que:

- as demonstrações financeiras da requerente e das sociedades pertencentes ao Grupo em Portugal são preparadas em conformidade com as IFRS, tal como adotadas pela União Europeia;
- no decorrer do segundo semestre do período de tributação de 2020, diversas sociedades do Grupo procederam à aquisição de um conjunto de ativos fixos tangíveis em estado novo, tendo estes sido, em seguida, objeto de operações de sale and leaseback, as quais implicaram a venda dos bens a terceiros e, em simultâneo, a locação dos mesmos bens pelas referidas empresas;
- celebraram contratos de locação financeira subjacentes a ativos fixos tangíveis em estado novo.

Algumas sociedades do Grupo são atualmente partes contratantes de uma diversidade de contratos de locação financeira, os quais lhes conferem o direito de uso de diversos ativos relacionados com a sua atividade.

Uma vez que as empresas do Grupo preparam as suas demonstrações financeiras ao abrigo das IFRS, encontram-se a reconhecer as referidas locações financeiras de acordo com a IFRS 16, a qual determina que os bens adquiridos em regime de locação financeira sejam registados como “direitos de uso”.

De acordo com o entendimento vertido pela AT no âmbito da Circular n.º 7/2020, os “direitos de uso” são enquadráveis como ativos intangíveis sujeitos a deprecimento.

Pelo que a entidade pretendia a confirmação de que os ativos adquiridos no âmbito de uma locação financeira ou objeto de operações de sale and leaseback, reconhecidos, para efeitos contabilísticos, ao abrigo da IFRS 16, se poderão qualificar para efeitos do CFEI II, não lhe estando vedada a aplicação do CFEI II por adotar as normas internacionais de contabilidade na preparação das respetivas demonstrações financeiras.

O CFEI II, aprovado pelo 16.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, consta no seu Anexo V e constitui um benefício fiscal extraordinário ao investimento, que opera por dedução à coleta de IRC, sendo, contudo, limitado no tempo.

O CFEI II, embora com pequenas diferenças, veio repor o regime que vigorou em 2013, aprovado pela Lei n.º 49/2013, de 16 de julho, (CFEI), sendo que o aspeto mais relevante relativamente ao regime anterior é a obrigação de não cessação de postos

de trabalho, durante um período de três anos, por despedimento coletivo ou extinção do posto de trabalho.

Nos termos do n.º 1 do art.º 4.º do mesmo diploma, consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em "estado de novo" e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2021.

O n.º 2 do mesmo artigo, no que respeita aos ativos intangíveis, dispõe que são elegíveis as despesas de investimento em ativos intangíveis sujeitos a depreciação, efetuadas nos períodos referidos nos n.ºs 1 e 4 do artigo 3.º, designadamente:

- a) As despesas com projetos de desenvolvimento;
- b) As despesas com elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

Por outro lado, considerando que 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, as entidades que adotam as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) devem aplicar esta IFRS para os períodos de relato anuais com início em 1 de janeiro de 2019 ou após essa data (cf. parágrafo C1 do Apêndice C da 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.

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, ou seja, as empresas obrigadas a adotar o normativo contabilístico do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) têm que atender aos procedimentos contabilísticos previstos nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), nomeadamente da NCRF 9 - "Locações, pelo que continuam a conferir tratamento contabilístico distinto, consoante se tratem de contratos de locação financeira ou de locação operacional, não aplicando a IFRS 16.

A. Ativos fixos tangíveis adquiridos e objeto de operações de sale and leaseback

Quanto a esta questão, as operações de sale and leaseback foram concretizadas em duas fases, uma primeira, em que ocorre a aquisição dos ativos por parte das empresas do Grupo e uma segunda, em que os ativos adquiridos são vendidos a terceiros e, em simultâneo, objeto de operações de sale and leaseback.

Em termos fiscais, o Código do IRC contém uma norma que determina que, estando em causa uma operação de venda seguida de "locação financeira" (sale and leaseback), que se encontre abrangida pelo disposto no n.º 2 do art.º 25.º do Código

do IRC, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais em consequência dessa operação, continuando o bem a ser depreciado ou amortizado de acordo com o regime seguido até então.

Assim, embora a esta última operação (sale and leaseback) seja de aplicar o tratamento contabilístico prescrito pela IFRS 16, neste caso, a operação relevante para efeitos fiscais, no âmbito do CFEI II, será a “aquisição” dos bens por parte das empresas do Grupo, dado que a operação de sale and leaseback terá como objetivo obter liquidez, reconduzindo-se a uma mera operação financeira.

Com efeito, deverá ser a “aquisição” desses ativos fixos tangíveis elegíveis a operação relevante no âmbito do CFEI II.

Pelo que, encontrando-se cumpridos os demais requisitos que o CFEI II estabelece, os ativos fixos tangíveis “adquiridos” em estado de novo, no período compreendido entre 1 de julho de 2020 e 30 de junho de 2021 (período elegível no âmbito do CFEI II), que sejam elegíveis de acordo com o n.º 1 do art.º 4.º do CFEI II e não se encontrem excecionados nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, não obstante terem sido objeto de operações de sale and leaseback, são suscetíveis de poder usufruir do benefício fiscal relativo ao CFEI II, relevando, para o efeito, quer a data quer o montante da sua aquisição.

De salientar que, não obstante ocorrer a “venda” dos ativos, as entidades deverão manter os ativos elegíveis subjacentes aos referidos contratos de locação financeira pelo prazo e nas condições previstas no n.º 9 do artigo 4.º do diploma que institui o CFEI II.

De referir que, tal entendimento apenas é aplicável caso a locação a que são sujeitos os bens, logo após a venda, consubstancie, efetivamente, uma “locação financeira”, não bastando que a forma legal e o contrato se intitulem como sendo de “Locação Financeira”, relevando a substância da operação que lhe está subjacente independentemente da sua forma legal (substância sob a forma).

B. Ativos fixos tangíveis adquiridos no âmbito de uma locação financeira

As diversas sociedades do Grupo celebraram, também, contratos de locação financeira subjacentes a ativos fixos tangíveis em estado novo.

Na vigência do anterior CFEI, a elegibilidade para efeitos do referido benefício fiscal dos ativos fixos tangíveis adquiridos através de contratos de “**locação financeira**” estava salvaguardada, conforme entendimento plasmado no ponto E) da Circular n.º 6/2013, da Direção de Serviços do IRC.

Atualmente, dadas as alterações verificadas às regras contabilísticas aplicáveis às locações operadas pela publicação da IFRS 16 e, uma vez que as sociedades do Grupo aplicam as IFRS, têm obrigatoriamente que adotar os procedimentos contabilísticos aí estabelecidos.

Sobre as Implicações Fiscais da Adoção da IFRS 16, a Autoridade Tributária e Aduaneira divulgou o seu entendimento através da Circular n.º 7/2020.

De acordo com o entendimento aí vertido, 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 deprecimento.”

Importa clarificar que o tratamento contabilístico preconizado pela IFRS 16 é aplicável quer se tratem de “locações financeiras” quer se tratem de “locações operacionais”, sendo que, no âmbito do CFEI II, apenas está acautelada a elegibilidade da aquisição de ativos fixos tangíveis através de contrato de **“locação financeira”** (entendimento que, também, já se encontrava sancionado na vigência do anterior CFEI - ponto E) da Circular n.º 6/2013, da Direção de Serviços do IRC).

De referir que, quanto à elegibilidade de despesas de investimento relacionadas com bens “adquiridos” ao abrigo de contratos de locação financeira, o CFEI II, à semelhança do anterior regime que vigorou em 2013, nada refere especificamente a esse respeito e, conseqüentemente, não acautela as situações resultantes da aplicação dos diferentes normativos contabilísticos, designadamente as alterações preconizadas pela IFRS 16, que vieram a conferir tratamento contabilístico distinto (com interesse para a presente análise) aos “contratos de locação financeira”, consoante as empresas apliquem as IFRS ou as NCRF.

Efetivamente, considerando que a requerente está obrigada a aplicar as IFRS, tem necessariamente que aplicar aos ativos adquiridos ao abrigo de contratos de locação financeira o tratamento contabilístico prescrito pela IFRS 16, o qual, conforme atrás referido, é distinto do das empresas que adotam o normativo contabilístico do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que têm que atender aos procedimentos contabilísticos previstos nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), nomeadamente da NCRF 9 - Locações.

Como já referido, na vigência do anterior CFEI (regime que vigorou em 2013, aprovado pela Lei n.º 49/2013, de 16 de julho), a Circular n.º 6/2013, da Direção de Serviços do IRC, veio esclarecer, no seu ponto E) *“Locação financeira de ativos elegíveis”, que “(...) tendo em conta que as transações e acontecimentos devem ser «contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e não meramente com a sua forma legal» (cf. § 35 da estrutura Concetual do SNC), o contrato que, contabilisticamente, deva ser considerado de locação financeira obriga a que o locatário reconheça os bens locados no seu ativo. Conclui-se, portanto, que o “custo de aquisição” dos ativos elegíveis para efeitos de CFEI, “adquiridos” em regime de locação financeira, pode ser tomado em consideração, desde que sejam observados os requisitos previstos no n.º 9 do artigo 4.º da Lei.”.*

Tem sido entendimento da AT que tal interpretação é de acolher na vigência do (atual) CFEI II, dado, no essencial, se ter mantido o regime que constava do anterior CFEI, nomeadamente, quanto às despesas de investimento elegíveis, pelo que, tem-se entendido que, para efeitos de CFEI II, releva a aquisição de ativos fixos tangíveis elegíveis adquiridos em estado de novo, independentemente da modalidade em que sejam “adquiridos” (compra ou locação financeira), desde que sejam observados os demais requisitos previstos naquele diploma.

Considerando a elegibilidade dos ativos adquiridos em regime de locação financeira, no âmbito do CFEI II (em termos idênticos aos verificados para o CFEI), por uma questão de equidade de tratamento, não obstante ter ocorrido uma alteração das regras contabilísticas que apenas abrange alguns sujeitos passivos, independentemente do normativo contabilístico aplicável (NCRF 9 ou IFRS 16), do mesmo não deverá resultar um tratamento diferenciado que conduza, relativamente a uma operação idêntica – **aquisição de ativos através de contratos de “locação financeira” cujos ativos subjacentes sejam elegíveis no âmbito do CFEI II** – a que os sujeitos passivos que adotem as NCRF possam ter um enquadramento fiscal diferente, para efeitos do CFEI II, do aplicável aos sujeitos passivos que apliquem a IFRS 16.

Em suma, por uma questão de equidade de tratamento, as entidades que sejam obrigadas a aplicar a IFRS 16 podem beneficiar do CFEI II relativamente aos bens adquiridos através de contratos de "locação financeira" cujos ativos subjacentes sejam "elegíveis" no âmbito do referido benefício fiscal, nos mesmos termos em que as entidades que aplicam as NCRF podem dele beneficiar, desde que observados os demais requisitos previstos naquele diploma

De salientar que tal entendimento apenas é aplicável a contratos que consubstanciem, efetivamente, uma "**locação financeira**", não bastando que a forma legal e o contrato se intitulem como sendo de "Locação Financeira", relevando a substância da operação que lhe está subjacente independentemente da sua forma legal (substância sob a forma), não sendo o benefício aplicável quando estejam em causa ativos adquiridos através de contratos de "locação operacional", reiterando-se, também, que os ativos subjacentes a esses contratos de locação financeira terão de se qualificar como despesas de investimento elegíveis, nos termos em que são definidas no artigo 4.º do CFEI II.

Adicionalmente, importa salientar que, quer para os ativos adquiridos e submetidos a operações de sale and leaseback, quer para os ativos adquiridos através de contratos de locação financeira, terão que ser observados os requisitos previstos no n.º 9 do artigo 4.º do diploma que institui o CFEI II. |