

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do IRC

Artigo: 21.º

Assunto: Direito de Superfície atribuído a título gratuito

Processo: 2017 000693, sancionado por Despacho de 11 de fevereiro de 2019, da Subdiretora Geral da Área de Gestão Tributária -IR
PIV n.º 11669

Conteúdo: A questão em apreço consiste em saber qual o enquadramento fiscal de uma concessão do direito de superfície sobre um lote de terreno, constituído, gratuitamente, por uma entidade pública a favor de uma empresa, com a obrigação desta executar um arruamento e construir um parque de estacionamento não coberto, sendo fixado um prazo para o efeito, sob pena de se extinguir o direito de superfície.

1. Uma entidade pública constituiu a favor de uma sociedade o direito de superfície sobre um imóvel pelo prazo de 50 anos, revertendo o mesmo a favor dessa entidade pública findo aquele prazo, sem direito a qualquer indemnização. Por outro lado, em contrapartida, a sociedade tem como obrigações, a expensas suas, de acordo com o projeto que lhe é fornecido pela entidade pública, concluir a construção de um parque de estacionamento e executar um arruamento.

2. O objeto do direito de superfície é, neste caso, a construção de um parque de estacionamento que vai ser explorado pela empresa beneficiária e do qual irá obter rendimentos no futuro.

3. Uma vez que o contrato prevê ainda como contrapartida para a beneficiária do direito de superfície a obrigação de executar um arruamento, interessa, desde logo, saber se o contrato celebrado foi gratuito ou não.

4. Por preço ou pagamento deve entender-se a expressão monetária do valor de um bem transacionado no mercado. Ou seja, uma coisa é o preço pago pela constituição do direito de superfície estabelecido pelas partes; outra bem diferente e que não coincide com ele, são as obrigações eventualmente assumidas pelos contraentes.

5. A constituição do direito de superfície foi gratuita porquanto não foi estabelecida qualquer contraprestação pela sua constituição.

6. As obrigações assumidas de executar um arruamento e construir um parque de estacionamento não coberto pela sociedade não constituem o pagamento de qualquer contraprestação pela constituição do referido direito de superfície. Com efeito, nos contratos gratuitos, os encargos impostos ao beneficiário são meras cláusulas acessórias, funcionando como simples limitações ou restrições cuja obrigação passou a impender na esfera do beneficiário.

7. Assim, no direito de superfície constituído, a sociedade beneficiária fica também adstrita ao cumprimento de uma prestação, ou seja, aquele direito comporta um encargo.

8. Em termos contabilísticos, o direito de superfície, tendo carácter gratuito, constitui um subsídio não monetário de entidade pública relacionado com ativos (parque de estacionamento), previsto no parágrafo 4 da NCRF 22, devendo ser reconhecido numa conta de capital próprio e considerado como rendimento durante o período de vida útil desse ativo.

9. Os custos de construção do arruamento junto à parcela do terreno são deduzidos ao custo do Ativo Intangível, creditando a respetiva conta, sendo também deduzidos ao montante do subsídio que foi reconhecido no capital próprio.

10. Os custos de construção do parque de estacionamento são reconhecidos como Ativo Fixo Tangível, nos termos da NCRF 7, sendo depreciados de acordo com a sua vida útil.

11. Assim, em termos fiscais entende-se que:

a) O subsídio deve ser incluído no lucro tributável nos termos do disposto na alínea a), do n.º 1 do art.º 22.º do CIRC.

b) O Ativo Intangível (direito de superfície subtraído dos custos do arruamento), por ter uma vigência temporal limitada, deve ser amortizado nos termos do n.º 1 do art.º 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, durante o período em que a requerente pode exercer o direito;

c) O Ativo Fixo Tangível (custo de construção do parque de estacionamento) deve ser depreciado durante o período de vida útil.

Dado que para este tipo de ativos não estão fixadas, nas tabelas I ou II (genéricas ou específicas) do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, taxas de depreciação, pode a empresa utilizar as taxas que considerar adequadas, tendo em conta o período de vida útil esperada, sem prejuízo de poder ser posta em causa a sua razoabilidade pela Autoridade Tributária e Aduaneira (cf. n.º 3 do art.º 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro).