

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)

Artigo: 29.º

Assunto: Obras em imóveis do domínio público

Processo: 2019 000864. Despacho de 21 de março de 2019 da Subdiretora-Geral do IR - PIV 15145

Conteúdo: 1. Uma empresa é proprietária de um Centro Comercial tendo solicitado a alteração ao alvará de loteamento, no qual se encontra inserido o referido Centro Comercial, tendo o seu pedido sido deferido, ficando a alteração condicionada à celebração de contrato de urbanização.

2. De acordo com o referido contrato de urbanização e face à ampliação do Centro Comercial que vai originar um aumento de fluxo de pessoas e viaturas, considerou o município ser necessário a realização de várias obras de urbanização no sentido do melhoramento da estrutura viária adjacente ao empreendimento.

3. De acordo com o contrato de urbanização, a empresa compromete-se a elaborar os projetos de urbanização e as respetivas obras, ficando ainda obrigada a suportar o custo de aquisição do terreno para realização de uma das obras.

4. A emissão da autorização de utilização ao edifício resultante da ampliação do edificado, fica condicionada à execução das obras indicadas e à receção provisória das obras de urbanização.

5. De acordo com o enquadramento jurídico-tributário apresentado, a empresa entende que os custos suportados com a expansão do Centro Comercial ("obras de expansão") bem como os relativos aos projetos de urbanização e das respetivas obras em imóveis de domínio público ("obras em domínio público") devem ser classificados como ativo fixo tangível e, conseqüentemente, adotando o modelo do custo, sujeito a depreciação, a qual deve ser aceite para efeitos fiscais em função da correspondente utilidade esperada do ativo, a qual é igual à vida útil remanescente do edifício do Centro Comercial.

Com base no referido despacho foi sancionado o seguinte entendimento:

1. A empresa é proprietária do Centro Comercial, o qual é composto por cerca de 75 lojas, restaurantes, salas de cinema e de um parque de estacionamento coberto.

2. De acordo com a informação constante do sistema informático de gestão e registo de contribuintes, a atividade principal da sociedade consiste no arrendamento de bens imobiliários, correspondente ao CAE 68 200.

3. De acordo com o declarado na IES/DA, do período de tributação de 2017, no campo 2 do quadro 2 A do Anexo A, a empresa organiza a sua contabilidade de acordo com as NCRF's (Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro) do Sistema de Normalização Contabilística.

4. Também se conclui com base na IES/DA que o investimento efetuado no edifício do Centro Comercial se encontra registado contabilisticamente em Ativo Fixo Tangível.

5. A NCRF 7 é relativa aos Ativos Fixos Tangíveis.

6. De acordo com o § 6 desta NCRF é definido ativo fixo tangível como os itens tangíveis os que:

a) Sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e

b) Se espera que sejam usados durante mais do que um período.

7. Por outro lado, a NCRF 11 relativa a Propriedades de Investimento define-a, conforme § 5, como sendo a propriedade (terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos) detida (pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para:

a) Uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou

b) Venda no decurso ordinário do negócio.

8. A Comissão de Normalização Contabilística publicou no seu portal, em resposta a uma FAQ, o seguinte entendimento: "Uma entidade que detenha imóveis para rendimento, seja ou não essa a sua principal atividade, deve, no correspondente tratamento contabilístico, observar o disposto na NCRF 11 – Propriedades de investimento.

A NCRF 11 define propriedade de investimento como sendo a propriedade (terreno ou edifício) detida para obter rendas e/ou para valorização do capital e não para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para finalidades administrativas ou venda no curso ordinário do negócio. Os seus parágrafos 10 a 15 proporcionam orientação sobre a qualificação de uma propriedade como propriedade de investimento quando tal propriedade é usada para fins múltiplos.

A NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis define ativos fixos tangíveis como sendo os itens detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros ou para fins administrativos. Esta definição abrange, assim, muitas outras categorias de ativos, para além dos terrenos e edifícios, que poderão ser objeto de arrendamento. Se, porém, for um terreno ou um edifício o ativo que esteja arrendado, então há que apelar à norma que especificamente trata estas situações (a NCRF 11) e não à NCRF 7. Situação similar se encontra, por exemplo, na qualificação como ativos de itens intangíveis no âmbito da exploração e avaliação de recursos minerais (NCRF 16 – Exploração e avaliação de recursos minerais), versus a sua qualificação nos termos da NCRF 6 – Ativos intangíveis."

9. Conclui-se, assim, que o investimento efetuado pela empresa na aquisição do terreno e na construção do edifício do Centro Comercial, o qual é composto por lojas, em sentido amplo, que se encontram arrendadas, deve ser registado contabilisticamente como propriedade de investimento.

10. Uma propriedade de investimento deve ser mensurada inicialmente pelo seu custo e a entidade deve escolher como sua política contabilística o modelo do justo valor ou o modelo do custo.

11. Uma entidade que use o modelo do custo para propriedades de investimento, em conformidade com a NCRF 11, deve usar o modelo de custo da NCR 7 Ativos Fixos Tangíveis (§ 5 da NCRF 7 e § 59 da NCRFR 11).

12. De acordo com este modelo do custo e após o reconhecimento como ativo (mensurado inicialmente ao custo), um item da propriedade de investimento deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

13. O custo da propriedade de investimento compreende, no presente caso, o seu preço de compra ("custo das obras de expansão" do edifício do Centro Comercial) e quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da

forma pretendida (ou seja, “o custo dos projetos e das respetivas obras em imóveis de domínio público”).

14. De notar que o § 12 da NCRF7 admite que um ativo se qualifique, embora não aumente diretamente futuros benefícios económicos de qualquer item particular existente, uma vez que pode ser necessário para que a entidade obtenha benefícios económicos futuros dos seus outros ativos relacionados.

15. No presente caso, a empresa suporta custos com a expansão do Centro Comercial mas também com os projetos de urbanização e respetivas obras em imóveis de domínio público, estas últimas de acordo com o contrato de urbanização celebrado com o município, sendo que estas obras em domínio público são não só condição necessária para a realização das obras de expansão do Centro Comercial mas também determinarão o aumento dos benefícios económicos futuros da exploração do Centro Comercial em resultado do aumento de fluxo de pessoas a este ativo.

16. Fiscalmente, podem ser objeto de depreciação, nos termos do regime das depreciações e amortizações constante do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14/9, as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico.

17. Também para efeitos fiscais o custo de aquisição de uma propriedade de investimento contabilizada ao custo histórico é o respetivo preço de compra (correspondente ao “custo das obras de expansão”) acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua entrada em funcionamento (correspondente ao “custo dos projetos e das respetivas obras nos imóveis de domínio público”).

18. Em termos da taxa de depreciação a praticar sobre o custo de aquisição da propriedade de investimento, o qual corresponde à soma do “custo das obras de expansão” com o “custo dos projetos e das respetivas obras nos imóveis de domínio público”, tratando-se de obra de ampliação do edifício do Centro Comercial, deve ser considerada com base no correspondente período de vida útil, tendo em consideração a nota a) da tabela II do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, a qual refere que “Tratando-se de edifícios onde se exerçam atividades enquadráveis em mais de uma das rubricas, o regime de depreciação será determinado pela classificação que lhes couber face à característica neles predominante.”