

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.23º - Gastos e perdas

Assunto: Dedutibilidade de gastos suportados com obras nas partes comuns do prédio adjudicado ao condomínio - Documento de suporte - Locação financeira

Processo: 25197, com despacho de 2023-12-11, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: A questão em apreço consiste em aferir qual o suporte legal do gasto imputado pelo condomínio relativamente a uma obra a realizar nas partes comuns do imóvel, para efeitos de dedutibilidade em IRC: se o gasto a efetuar pela sociedade, na qualidade de locatária financeira, pode ser suportado pelo recibo de quitação emitido pelo condomínio, com indicação da respetiva quota-parte imputada, ou se deve ser solicitada fatura ao empreiteiro, em nome da sociedade, na quota parte suportada.

1. De acordo com o n.º 1 do artigo 123.º do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), "[a]s sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direcção efectiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direcção efectiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável".

2. O n.º 3 do artigo 17.º do CIRC determina que, de forma a permitir o apuramento do lucro tributável, a contabilidade deverá estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o setor de actividade, no âmbito do qual se insere, refletir todas as operações realizadas e estar organizada com recurso a meios informáticos.

3. A al. a) do n.º 2 do artigo 123.º do CIRC acrescenta que, na execução da contabilidade, "[t]odos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário".

4. O n.º 1 do artigo 23.º do CIRC determina que "são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC", devendo estes estar comprovados documentalmente, "independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito" (artigo 23.º, n.º 3 do CIRC).

5. Por sua vez, o n.º 4 do artigo 23.º do CIRC exige que os documentos comprovativos dos gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo devem conter os seguintes elementos:

"a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;

b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;

c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;

d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;

e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados."

6. No entanto, "[q]uando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma" (artigo 23.º, n.º 6 do CIRC).

7. Pelo exposto, os gastos dedutíveis têm que estar, documentalmente, comprovados, designadamente através fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, quando o fornecedor/ prestador de serviços esteja obrigado à sua emissão ou, no caso de não estar sujeito a esta obrigatoriedade, de documento que contenha os elementos do n.º 4 do artigo 23.º do CIRC.

8. No caso em apreço, o imóvel onde a sociedade exerce a sua atividade e no qual tem a sua sede vai ser objeto de obras de reparação, tendo que suportar a parte da despesa correspondente à sua quota parte.

9. Não obstante o Código Civil (CCiv.) não definir o que se entende por propriedade horizontal, "[e]xiste propriedade horizontal quando um edifício ou um conjunto de edifícios contíguos pertence a uma pluralidade de pessoas, tendo cada uma delas poderes exclusivos sobre uma parte específica (designada fração autónoma) e todas em conjunto poderes sobre as partes não atribuídas a cada um em especial (designadas partes comuns)" (<https://diariodarepublica.pt/dr/lexionario/termo/propriedade-horizontal>).

10. Cada condómino é proprietário exclusivo da fração que lhe pertence e, em simultâneo, comproprietário das partes comuns do edifício (artigo 1420.º do CCiv.).

11. As obras de reparação e de conservação das partes comuns competem ao condomínio, enquanto conjunto composto por todos os condóminos e enquanto titulares dos direitos relativos a essas partes comuns.

12. Já quanto ao suporte das despesas comuns, dispõe o n.º 1 do artigo 1421.º do CCiv., "[s]alvo disposição em contrário, as despesas necessárias à conservação e fruição das partes comuns do edifício e relativas ao pagamento de serviços de interesse comum são da responsabilidade dos condóminos proprietários das frações no momento das respetivas deliberações, sendo por estes pagas em proporção do valor das suas frações".

13. Acrescenta o n.º 2 do mesmo artigo que "as despesas relativas ao pagamento de serviços de interesse comum podem, mediante disposição do regulamento de condomínio, aprovada, sem oposição, por maioria dos

condóminos que representem a maioria do valor total do prédio, ficar a cargo dos condóminos em partes iguais ou em proporção à respetiva fruição, desde que devidamente especificadas e justificados os critérios que determinam a sua imputação".

14. As despesas de reparação ou conservação das partes comuns do edifício são, assim, despesas indissociáveis da qualidade de condómino, sendo este responsável por estas despesas, em regra, na proporção da sua fração.

15. Por isso, a obrigação imposta aos condóminos pelo pagamento dos encargos com despesas necessárias à conservação e fruição das partes comuns de um prédio em regime de propriedade horizontal, nos termos do artigo 1424.º do CCiv., é uma obrigação real (propter rem), em que o obrigado é determinado através da titularidade do direito real.

16. No entanto, a fração autónoma, onde a sociedade tem a sua sede e exerce a sua atividade encontra-se em regime de locação financeira, pelo que não é proprietária da fração, mas sim locatária.

17. O Regime Jurídico do Contrato de Locação Financeira encontra-se regulado no DL n.º 149/95, de 24 de junho.

18. Entende-se por contrato de locação financeira o "contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder à outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá comprar, decorrido o período acordado, por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados" (artigo 1.º do DL n.º 149/95).

19. Nos termos do DL n.º 149/95, de 24 de junho, impende sob o locatário, entre outras obrigações, o dever de "[p]agar, em caso de locação de fracção autónoma, as despesas correntes necessárias à fruição das partes comuns de edifício e aos serviços de interesse comum" (artigo 10.º, n.º 1, al. b) do DL n.º 149/95, de 24 de junho).

20. Sem prejuízo do supra exposto relativamente à responsabilidade pelas despesas de reparação ou conservação das partes comuns de prédio em regime de propriedade horizontal, o legislador regulou de forma específica a responsabilidade pelo pagamento das despesas, no caso das frações autónomas de prédios constituídos em propriedade horizontal e que sejam objeto de contratos de locação financeira, tendo incumbido ao locatário financeiro a obrigação de proceder ao pagamento de despesas necessárias à fruição das partes comuns de edifício e aos serviços de interesse comum.

21. Esta norma da al. b) do n.º 1 do artigo 10.º do DL n.º 149/95, de 24 de junho, surge como norma especial, que exceciona a regra geral imposta pelo artigo 1424.º do CCiv.

22. Pelo exposto, impende sobre a sociedade, na qualidade de locatária financeira, a responsabilidade pelo pagamento das despesas com reparação ou conservação das partes comuns de prédio em regime de propriedade horizontal.

23. No caso em apreço, a obra foi adjudicada ao condomínio e a despesa de reparação ou conservação das partes comuns será suportada por cada condómino ou locatário financeiro, na proporção da sua fração.

24. Dispõe o artigo 787.º do CCiv. que quem cumpre a obrigação tem direito a exigir quitação daquele a quem a prestação é feita, podendo recusar a prestação enquanto a quitação não for dada, assim como pode exigir a quitação depois do cumprimento.

25. Uma vez que o condomínio não é, em princípio, sujeito passivo de IVA, não está obrigado à emissão de fatura ou documento equivalente, pelo que deverá emitir recibo de quitação, contendo todos os elementos do n.º 4 do artigo 23.º do CIRC, ou anexando ao mesmo cópia da fatura da empresa a quem foi adjudicada a obra onde constem os elementos referidos.

26. Se o recibo não compreender todos aqueles elementos, não poderão os respetivos encargos ser aceites como gastos dedutíveis para efeitos fiscais, nos termos da al. c) do artigo 23.º-A do CIRC, devendo, neste caso, o seu montante ser acrescido no Quadro 07 da Declaração Modelo 22.