



DANIELA CUNHA

consultora da Ordem dos Contabilistas Certificados

Benfeitorias em imóvel alheio

No exercício de uma atividade económica, as entidades podem recorrer a instalações próprias ou alheias. No caso especial dos imóveis alheios, a sua utilização implica muitas vezes a realização de obras de adaptação, manutenção ou conservação. Este artigo tem como objetivo clarificar o tratamento contabilístico e fiscal das benfeitorias realizadas em imóveis alheios.

O conceito de benfeitorias está consagrado no art.º 216.º do Código Civil(CC), estabelecendo que «[c]onsideram-se benfeitorias todas as despesas feitas para conservar ou melhorar a coisa», podendo essas benfeitorias ser necessárias, úteis ou voluptuárias. E ainda «[s]ão benfeitorias necessárias as que têm por fim evitar a perda, destruição ou deterioração da coisa; úteis as que, não sendo indispensáveis para a sua conservação, lhe aumentam, todavia, o valor; voluptuárias as que, não sendo indispensáveis para a sua conservação nem lhe aumentando o valor, servem apenas para recreio do benfeitorizante».

Aqueles que efetuarem benfeitorias sobre bens alheios têm direito a ser indemnizados pelo respetivo proprietário nos termos aplicáveis ao enriquecimento sem causa. Estão, nessa situação, os casos em que o CC prevê expressamente o direito a indemnização, como são as situações do arrendatário de prédio que efetue benfeitorias no prédio locado (art.º 1074.º n.º 5 do CC), do usufrutuário (art.º 1450.º do CC), do comodatário (art.º 1138.º do CC) ou do possuidor (art.º 1273.º do CC).

A benfeitoria consistirá num melhoramento em imóvel alheio, em consequência de uma relação ou vínculo jurídico.

Por vezes, os contratos estipulam que, no seu término, os imóveis têm de ser entregues tal como se encontravam no início da sua celebração, o que significa que devem ser retirados ou destruídos todos os bens ou obras, amovíveis, ou não, de adaptação necessários ao funcionamento da entidade. Noutros casos, fica estabelecido que quaisquer benfeitorias ou melhoramentos transitam para o proprietário no momento da resolução do contrato, mediante uma compensação ou mesmo a título gratuito. Se essas benfeitorias no edifício alheio forem consideradas como necessárias à conservação, ou úteis por permitirem uma valorização do imóvel, existe o direito a uma indemnização pela respetiva entrega do imóvel ao proprietário. Por outro lado, se essas benfeitorias forem consideradas como supérfluas, não existirá, à partida, direito a qualquer indemnização.

Em termos contabilísticos, quando um sujeito passivo (empresa ou empresário com contabilidade organizada) realiza, em imóvel alheio, obras de adaptação à atividade ou de manutenção/conservação, ainda que somente durante o período do contrato, estaremos perante um ativo fixo tangível, desde que cumprida a definição prevista na norma contabilística e de relato financeiro 7 – «Ativos fixos tangíveis».

No momento da cessação do contrato, que permitiu a utilização do imóvel alheio, no que se refere às benfeitorias (obras e outros itens não amovíveis), há que proceder ao respetivo desreconhecimento¹.

O desreconhecimento dessas obras, quando as mesmas ainda apresentem valor líquido contabilístico (quantia escriturada), poderá implicar o reconhecimento de um ganho ou perda (mais ou menos-valia) nos resultados do período, correspondendo à diferença entre o valor de realização líquido (proventos líquidos da alienação) e a quantia escriturada do item de ativo fixo tangível à data da resolução desse contrato.

A quantia escriturada resulta da diferença entre o custo de aquisição das benfeitorias (ou eventualmente da quantia revalorizada) e o montante das respetivas depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas. Existindo uma contrapartida, isto é, estando previsto o pagamento de uma contraprestação/indemnização pelas obras/benfeitorias, esse montante corresponderá ao valor de realização (eventualmente deduzido dos custos diretamente relacionados com a obtenção desse valor de realização) para a determinação da mais ou menos valia associada ao desreconhecimento da quantia escriturada do item de ativo fixo tangível.

Em termos fiscais, designadamente em imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), há que determinar também as mais ou menos-valias fiscais². A mais ou menos-valia fiscal é determinada pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e das depreciações ou amortizações, aceites fiscalmente.

O valor de realização é dado pelo valor da contraprestação recebida ou a receber, que deve ser líquido dos encargos diretamente relacionados com a alienação das obras.

O valor de aquisição será determinado pelo custo de aquisição do ativo fixo tangível, incluindo as despesas

1 - Parágrafo 66 a 71 da NCRF 7

2 - Artigos 46.º a 48.º do CIRC.

Aqueles que efetuarem benfeitorias sobre bens alheios têm direito a ser indemnizados pelo respetivo proprietário nos termos aplicáveis ao enriquecimento sem causa

diretamente relacionados com a aquisição, deduzido das depreciações e perdas por imparidade aceites fiscalmente. O valor, assim determinado, será ainda atualizado pelo coeficiente de desvalorização monetária, desde que à data da transmissão tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição.

Atendendo a que apenas as mais ou menos-valias fiscais são relevantes para a determinação do lucro tributável, haverá que proceder às respetivas correções fiscais, nomeadamente retirando a mais ou menos-valia contabilística e incluindo a mais ou menos-valia fiscal, nos respetivos campos do quadro 07 da Modelo 22.

Será importante destacar que, quando não existe qualquer valor de realização (ou este seja meramente marginal), do desreconhecimento poderá resultar uma menos-valia fiscal. Quando tal acontecer, poderá estar em causa a sua aceitação fiscal, pelo que será prudente, o cumprimento dos procedimentos utilizados para desvalorizações excecionais³.

Contudo, só fará sentido falar-se nestes requisitos, se for possível demonstrar que as benfeitorias realizadas cumprem os critérios gerais em sede de IRC para a dedução de gastos. Para que este gasto seja fiscalmente dedutível terá de ser examinado em função da sua aptidão para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

No que se refere ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA), tem sido entendimento da autoridade tributária e aduaneira (AT)⁴ que o imposto que onerou a aquisição de determinados bens e serviços seja dedutível, apenas, quando forem utilizados na realização de operações tributáveis decorrentes da sua atividade e desde que cumpra as demais condições inerentes do código do IVA, nomeadamente os requisitos de faturação. Caso o imóvel relativamente ao qual houve dedução do imposto que onerou as respetivas despesas de investimento com ele relacionadas deixe de estar afeto/destinado à realização de operações

tributáveis, haverá lugar às respetivas regularizações do IVA anteriormente deduzido, de uma só vez, pelo período ainda não decorrido, as quais devem constar da declaração do último período a que respeita⁵.

Por outro lado, à semelhança do já referido, aquando da restituição do imóvel ao proprietário, será necessário apurar se existe, ou não, uma transmissão das benfeitorias que foram realizadas para a esfera do beneficiário.

A ser o caso, há que apurar se esta transmissão é efetuada a título gratuito ou oneroso, havendo, em qualquer dos casos que proceder à respetiva liquidação de imposto.

Existindo uma “transmissão” onerosa dessas benfeitorias para o proprietário do imóvel, para as quais é estabelecido um contravalor, há que proceder à liquidação do IVA, sobre o mesmo. O valor tributável deve ser o montante da contraprestação a receber do proprietário pela entrega das benfeitorias, sem prejuízo da aplicação das regras específicas, caso existam relações especiais⁶ entre as partes do negócio.

Se não existir um montante de contraprestação pela “transmissão” dessas benfeitorias, haverá que proceder à liquidação do IVA sobre o valor dessa transmissão a título gratuito. Nesse caso, o valor tributável será o preço de aquisição dos bens ou de bens similares, ou, na sua falta, o preço de custo, reportado ao momento da realização das operações⁷. O imposto poderá não ser repercutido ao adquirente (proprietário do imóvel), devendo ser liquidado através de documento interno que inclua apenas a data, natureza da operação, valor tributável, taxa de imposto aplicável e montante do mesmo.

Refira-se, por fim, que existindo de facto um “abate” das obras (por exemplo nas situações em que fica definido previamente no contrato que o imóvel terá de ser restituído nas mesmas condições em que foi entregue) então não haverá liquidação de imposto, havendo que acautelar a respetiva prova de forma a elidir a presunção da transmissão⁸.

5 - Alíneas números 5, 6 e 8 do artigo 24.º do CIVA.

6 - N.º 10 do artigo 16º; N.º 4 de artigo 63 CIRC

7 - Alínea b) do n.º 2 do artigo 16º do CIVA

8 - Ofício-Circulado n.º 35 264, de 24.10.1986

3 - Artigo 31.º-B do CIRC.

4 - Processo: n.º 11497, por despacho de 2017-03-23, da diretora de Serviços do IVA, por subdelegação da diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.