



IVA - alteração do regime de tributação de operações imobiliárias

Por João Pedro A. Luís e Tiago dos Santos Matias

O Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, veio alterar profundamente as regras de liquidação e renúncia à isenção de IVA. Serão estas alterações legislativas susceptíveis de atingir os seus intentos? O novo regime apresenta inovações positivas, mas tem algumas insuficiências que são negativas e que seria conveniente ter em conta.



João Pedro A. Luís
TOC n.º 59 975
Consultor fiscal



Tiago dos Santos Matias
Advogado

A pontado pela administração tributária como uma das actividades com maior propensão para a evasão fiscal, o sector imobiliário tem sido, nos últimos tempos, alvo de atenção por parte do legislador. Primariamente versado pela inspecção tributária, por via da intensificação de procedimentos inspectivos e, posteriormente, pela reforma da tributação do património, o sector do imobiliário, mais concretamente a actividade da construção, volta a ser merecedora de especial atenção do legislador, e da própria administração tributária, por via da recente publicação em «Diário da República», do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, que vem alterar profundamente as regras de liquidação e renúncia

à isenção de IVA, cujo conteúdo foi objecto de atenção especial da administração tributária no seu Ofício-Circulado n.º 30 099, de 9 de Fevereiro de 2007.

Mas serão estas alterações legislativas susceptíveis de atingir os seus intentos? Definirão as mesmas regras claras e respeitadoras da natureza do imposto em causa e dos próprios contribuintes? Estas são algumas das questões que nos propomos abordar no presente artigo.

A inovação legislativa

A nova renúncia à isenção - Não obstante a manutenção do direito de renúncia à isenção⁽¹⁾, o mesmo passou a estar previsto em termos bastante mais limitativos, não apenas em termos das circunstâncias em que os imóveis objecto das respectivas operações se encontrem nesse mo-

mento, mas também ao nível das características dos sujeitos passivos envolvidos neste tipo de operação, porventura descurando-se, em demasia, a regulamentação das operações que acabam por se verificar parcialmente ao abrigo de ambos os regimes, conforme adiante focado. Com efeito, o novo regime, sendo bastante mais exigente, prevê diversas condições objectivas, cumulativas, para que se verifique o direito de renúncia à isenção de IVA, entre quais se destacam:

- O imóvel objecto da operação não poderá ser destinado a habitação;
- O imóvel terá de ser um prédio urbano, uma fracção autónoma ou um terreno para construção (em operações de transmissão), devidamente inscrito na matriz em nome do seu proprietário ou cuja inscrição tenha já sido solicitada;
- A operação terá de ter subjacente um contrato de transmissão, da totalidade, do direito de propriedade ou de locação do imóvel;
- O imóvel subjacente à operação terá de encontrar-se afecto a actividades que confirmem o direito à dedução do IVA suportado;
- Caso estejamos perante um contrato de locação, o valor anual das rendas terá de ser igual ou superior a 1/15 do valor de construção ou de aquisição do imóvel subjacente.

Por outro lado, são ainda previstas condições objectivas, estas não cumulativas, as quais correspondem às circunstâncias em que se encontre o bem imóvel objecto das referidas operações, a saber:

- A operação tenha subjacente a primeira transmissão ou locação após a construção do imóvel, caso tenha ocorrido a dedução, total ou parcial, do IVA suportado na antedita construção, ou seja, ainda possível fazê-lo;

- A operação consubstancie a primeira transmissão ou locação após obras profundas de remodelação ou transformação do imóvel, as quais venham a resultar num incremento superior a 50 por cento do valor patrimonial tributável do imóvel, nos termos e para efeitos do Imposto Municipal sobre Imóveis e seja ainda possível efectuar a dedução do IVA suportado com as referidas obras;
- A operação tenha subjacente uma transmissão ou locação subsequente ao exercício do direito de renúncia à isenção, considerando que seja efectuada dentro do prazo de regularização de



20 anos do imposto suportado na construção ou aquisição do imóvel.

A este respeito importa evidenciar que em caso algum será possível renunciar à isenção de IVA em casos de sublocação, por tal se encontrar expressamente vedado.

Acresce que, conforme supra referido, passaram igualmente a estar previstas na lei algumas condições subjectivas, isto é, relativas aos sujeitos passivos, entre as quais se destacam ser agora fixada a obrigatoriedade de o comprador e o vendedor, ou o locador e o locatário, serem sujeitos passivos de IVA que pratiquem operações que confirmem:

- Direito à dedução;
- Direito à dedução e, simultaneamente, operações que não confirmem direito à dedução, devendo as operações que conferem o direito à dedução serem superiores a 80 por cento da totalidade do volume de negócios do sujeito passivo.

Além disso, relativamente a este requisito, importa desde já alertar para a imperiosa neces-

sidade da administração tributária emitir o seu entendimento no que a instituições de crédito e sociedades financeiras diz respeito, porquanto estão as mesmas, de acordo com o seu regime legal⁽²⁾, autorizadas a desenvolver a actividade de locação financeira.

De igual modo, o obscurantismo de tal previsão deverá ser balizado no que aos Fundos de Investimento Imobiliário diz respeito, na medida em que a aplicação “cega” do requisito legal em questão levaria a uma intolerável subversão do princípio da neutralidade, também ele fundamento do IVA.

Quanto a este último ponto, importa ter presente que esta condição subjectiva não será aplicável a sujeitos passivos cuja actividade seja a construção, reconstrução, ou aquisição para venda ou locação de imóveis.

Acresce que, os supra referidos sujeitos passivos terão de dispor de contabilidade organizada e não poderão encontrar-se abrangidos pelo regime dos pequenos retalhistas.

Mais obrigações - Para além dos condicionalismos supra mencionados, a lei estabelece agora novas obrigações, mais obrigações, para os sujeitos passivos, nomeadamente as seguintes:

- cumprimento das obrigações previstas na legislação do IVA por parte do sujeito passivo transmitente ou locador;
- em caso de transmissão de imóveis, o sujeito passivo de imposto, passa a ser o comprador;
- a factura, o documento equivalente ou a escritura pública caso cumpra os requisitos legais⁽³⁾, deverá conter a menção «IVA devido pelo adquirente»;
- a liquidação do respectivo imposto, decorrente da operação de transmissão (incluindo eventuais adiantamentos de preço, vulgo sinais) ou locação, deverá acontecer no período de imposto em que se verifica: I) a renúncia à isenção e II) a outorga da escritura de compra e venda ou o contrato de locação.

Acresce que os sujeitos passivos transmitentes ou locadores de imóveis deverão proceder ao registo contabilístico autónomo:

- dos custos e proveitos referentes a cada imóvel a vender ou a arrendar, sujeitos a imposto; bem como,
- do imposto liquidado aquando da aquisição.

A este respeito refira-se, no entanto, que ainda que sejam estabelecidos novas obrigações o su-

jeito passivo deixa de ter de proceder ao envio de dossier (leia-se documentação) previsto no anterior regime, por a informação passar a estar disponível à administração tributária.

Procedimento mais simples... ou simplista

- Com a informatização de serviços, em benefício da simplificação do cumprimento de obrigações e exercício de direitos, os sujeitos passivos que queiram exercer o seu direito de renúncia à isenção passam a poder solicitar a emissão do respectivo certificado por via electrónica^(4,5).

Contudo, cumpre referir que os elementos e informações a facultar para a emissão do mencionado certificado passam a incluir uma declaração atestando que se encontram totalmente reunidas as condições, acima identificadas, para exercício do direito à renúncia de isenção de IVA.

Recepcionado que seja o pedido de emissão do certificado de renúncia à isenção, a Administração Tributária dará conhecimento de tal facto a outro interveniente na operação (o adquirente ou locatário), por forma a que o mesmo confirme, igualmente por via electrónica, os elementos a ele referentes.

Uma vez completado este procedimento, deverá a administração tributária proceder à emissão do dito certificado no prazo de dez dias, sendo o mesmo válido pelo período de seis meses.

No entanto, importa sublinhar que a renúncia à isenção apenas se verifica de facto, quando da outorga da escritura pública de compra e venda ou da celebração do contrato de locação do imóvel, contanto que nesse momento se mantenham as condições subjacentes à emissão do certificado de renúncia à isenção.

Caso não se verifique o previsto no parágrafo anterior deverá o sujeito passivo comunicar tal facto à Administração Tributária em momento anterior à outorga da escritura pública de compra e venda ou da celebração do contrato de locação, podendo igualmente fazê-lo por via electrónica. Não obstante, o novo regime legal não lograr esclarecer como se conjugarão tais regras nos casos em que a solicitação de emissão do certificado de renúncia à isenção se tenha verificado ao abrigo do anterior regime legal, o que não sendo resultado da simplificação operada não deixa de evidenciar que o novo procedimento poderia ter sido previsto de forma menos simplista (ainda que neste caso, porventura, tal lacuna deva ser apontada ao regime transitório previsto no novo diploma legal).

Ainda assim, a simplificação operada constitui um claro benefício do novo regime, levando a

que o prazo da referida emissão tenha sido reduzido para 10 dias.

Relações especiais - Introduzida na legislação do IVA, com o propósito de constituir uma cláusula anti-abuso, o diploma em apreço prevê que as operações de transmissão ou locação realizada entre sujeitos passivos com relações especiais⁽⁶⁾, e caso algum deles tenha alguma limitação do direito a dedução, passem a ter por valor tributável o “valor normal”, o que equivale a dizer o valor de mercado do imóvel⁽⁷⁾.

Ora, invocando o preâmbulo do diploma legal em questão, a Directiva n.º 77/388/CE, do Conselho, de 17 de Maio, estranha-se que a opção do legislador tenha sido dissonante das normas comunitárias, as quais definem o referido “valor normal”⁽⁸⁾ diferentemente das novas normas nacionais.

Outros aspectos relevantes

No que concerne ao prazo de caducidade do direito à dedução do IVA suportado na construção dos imóveis, aqui parece-nos que o novo regime constitui um claro avanço, na medida em que o prazo geral de caducidade de quatro anos é alargado para oito, sempre que o período de construção do mesmo tenha excedido o prazo de quatro anos.

Por outro lado, caso se verifique o exercício do direito de renúncia à isenção da dedução do IVA, deverá o mesmo efectuar-se de acordo com o método da afectação real, mantendo-se a possibilidade de a efectuar na declaração de IVA do período em que ocorre o negócio jurídico subjacente, conforme supra referido.

Quanto a eventuais regularizações do direito à dedução do IVA suportado, sempre que após uma locação isenta ocorra uma locação que confira direito à dedução, refira-se que o novo regime torna possível ao sujeito passivo efectuar a referida regularização durante o período remanescente dos 20 anos contados desde o início de ocupação do imóvel.

A este respeito importa ainda sublinhar que a regularização em questão terá de ser efectuada tendo em consideração 1/20 do direito de dedução por ano, consideram-se os anos decorridos como “quotas perdidas”.

Mas constituirá tal previsão uma verdadeira inovação? Por contraditório que possa parecer a resposta é sim, mas também é não.

De facto, se é verdade que o tal prazo não se encontrava previsto nas normas nacionais, im-

porta sublinhar que o mesmo decorria do direito comunitário e que, como tal, seria invocável pelos sujeitos passivos nacionais, pelo que neste aspecto entendemos que a referida norma se assemelha mais a uma transposição tardia do que uma inovação.

Por último, uma palavra quanto ao regime transitório.

Apesar do efeito e direitos das operações verificadas ao abrigo do anterior regime se encontrarem salvaguardados, diversas questões se levantam em torno do mesmo.

Assim sendo, além das acima expostas, convém ter presente que caso os contratos de locação no âmbito do anterior regime cessem, deixará de lhes ser aplicável o regime transitório.

Contudo, muitos contratos de locação manter-se-ão em vigor no novo regime (o que será, certamente, frequente), os quais, ao invés de cessarem, poderão ser objecto de profundas alterações ou renegociações que alterem algumas das suas características, algo que não se encontra previsto no regime transitório, este sim, demasiado simplista.

Conclusão

Em suma, entendemos que o novo regime traz consigo inovações (umas mais que outras) positivas, mas tem algumas insuficiências que são, naturalmente, negativas.

O regime, sendo revolucionário, pedia uma atenção e cuidado maior do legislador, o que por certo não passará em claro a quem tem a incumbência de aplicar a lei, nomeadamente a administração tributária.

Aliás, entendemos que não seria despiciente que a administração tributária procedesse aos esclarecimentos adicionais relativamente a aspectos fulcrais do regime, de forma a complementar o Ofício-Circulado 30 099, de 9 de Fevereiro de 2007.

De facto, é nosso entendimento que um esclarecimento adicional e clarificador muito abonaria em favor do princípio da confiança e da colaboração, nomeadamente, no que diz respeito a questões como a aplicação específica do referido regime a entidades cuja actividade envolva este tipo de operações (tais como instituições de crédito e sociedades financeiras, ou fundos de investimento imobiliário), para além da clarifica-



ção de outras questões concernentes ao regime transitório aplicável a contratos de locação, firmados em momento anterior à entrada do novo regime e que sejam alvo de alterações ou renegociações, que envolvam a alteração de parte das suas características essenciais. ■

(Texto recebido pela CTOC em Abril de 2007)

(1) Previsto nos n.ºs 30 e 31 do artigo 9.º do Código do IVA.

(2) Cfr. Regime das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro.

(3) Previstos no artigo 35.º do Código do IVA.

(4) Este procedimento encontra-se disponível no site de declarações electrónicas da DGCI www.e-financas.gov.pt

(5) A DGCI, através do Ofício-Circulado 30 099, de 9 de Fevereiro de 2007, no seu ponto C da secção II faculta instruções específicas de como proceder ao pedido de renúncia através do respectivo site.

(6) A aferir nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 58.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

(7) O qual não poderá ser inferior ao valor tributável determinado de acordo com as regras do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis.

(8) Cfr. Directiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro.