

O DIREITO DE RENÚNCIA À ISENÇÃO DE IVA NAS OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS E O DIREITO DE DEDUÇÃO

ELISABETE LOURO MARTINS

Advogada, Mestre em Direito Fiscal (*)¹

No presente artigo analisaremos o regime aplicável aos Sujeitos Passivos que renunciem à isenção de IVA, nas operações de compra e venda de imóveis (sujeitas a IMT) e nos contratos de locação. Concluimos que a renúncia à isenção, à semelhança do direito à dedução, só funciona no momento em que é celebrada a escritura de compra e venda, estando o Sujeito Passivo na posse do certificado de renúncia, o que significa que só neste momento os adiantamentos do preço eventualmente pagos em contratos de compra e venda, serão sujeitos a IVA, surgindo neste momento igualmente, o direito à dedução. No que respeita ao valor sobre o qual incide o IVA, concluimos que o procedimento de elisão do valor de transmissão de imóveis, previsto nos artigos 64.º e 139.º do CIRC deve produzir efeitos em sede de IVA, o que significa que caso o mesmo procedimento seja accionado pelo vendedor, nas transmissões de imóveis sujeitas a IVA, o imposto deve incidir sobre o valor que seja comprovadamente o valor real, e não sobre o valor normal, calculado nos termos do artigo 16.º n.º 4 do CIVA.

In this article we will analyze the legal conditions to the exercise of the right to renounce to the VAT exemption foreseen in the VAT Code, applied to the purchase and sell of real estate (liable to Real Estate Transfer Tax) and also to lease agreements. We concluded that the renouncement to the exemption and also right to deduct the VAT supported becomes effective in the moment when the public deed or the lease agreement is signed, if the tax payer holds a renouncement certificate. Therefore, it means that the advanced payments delivered to the seller by the purchaser of the real estate, will be liable to VAT only when the renouncement and the deduction rights become effective. We also concluded that the VAT shall be charged on the price agreed by both contracting part, and not on the “normal value” (Article 16.º n.º 4 VAT Code) if through the proceeding foreseen in the articles 64.º and 139.º of the Corporate Income Tax Code, the seller proves that the value of the sell is smaller than the value obtained by the Local Tax Office through the real estate official evaluation.

ÍNDICE

1- INTRODUÇÃO. 2 - DO DIREITO À RENÚNCIA AO DIREITO À ISENÇÃO DE IVA NAS OPERAÇÕES DE LOCAÇÃO E DE COMPRA E VENDA DE BENS IMÓVEIS. 2.1 - PRESSUPOSTOS SUBJECTIVOS DO DIREITO À RENÚNCIA À ISENÇÃO.

(*) Elisabete.louro.martins@gmail.com

2.2 - PRESSUPOSTOS OBJECTIVOS DO DIREITO À RENÚNCIA À ISENÇÃO. 2.3 - OBRIGAÇÕES DE COOPERAÇÃO E MOMENTO A PARTIR DO QUAL OPERA A RENÚNCIA À ISENÇÃO. 2.4 - SUJEITO PASSIVO E VALOR SOBRE O QUAL INCIDIRÁ O IVA NA OPERAÇÃO RELATIVAMENTE À QUAL FOI PEDIDA A RENÚNCIA À ISENÇÃO. 3 - DO DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA LIQUIDADADO. 3.1 - MOMENTO EM QUE PODE SER EXERCIDO O DIREITO À DEDUÇÃO. 3.2 - MÉTODO PARA EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO. 4 - CONCLUSÃO

1) INTRODUÇÃO

O artigo 9.º do Código do IVA (doravante CIVA) prevê as isenções de imposto aplicáveis nas operações internas, prevendo o n.º 29 da mesma norma a isenção de IVA na locação de bens imóveis² e o n.º 30 a isenção nas operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), como a compra e venda de imóveis, sujeita a IMT (antiga SISA) nos termos do artigo 2.º n.º 1 e seguintes do Código do IMT (doravante CIMT).

A renúncia à isenção de IVA nas operações de transmissão onerosas de imóveis (operações sujeitas a IMT) e na locação foi prevista inicialmente no artigo 13.º_B e C, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme), a qual foi transposta em Portugal para o Código do IVA, mais especificamente para o artigo 12.º o qual foi regulamentado pelo DL241/86 de 20 de Agosto.

Posteriormente, com a transposição do artigo 135.º al. j), k) e l) da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006 (6ª Directiva), relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, bem como mais especificamente, com a transposição do artigo 137.º n.º 1 al. b), c) e d) da mesma Directiva foi clarificado o direito atribuído aos Estados Membros de regulamentar o direito de opção pela renúncia ao direito à isenção, tendo sido dada a possibilidade de restringir ou eliminar o mesmo direito, designadamente na sequência da doutrina do Acórdão do Tribunal de Justiça das

² À excepção da a) prestação de serviços de alojamento, efectuada no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo; b) a locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos; c) a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial; d) a locação de cofres-fortes; e) a locação de espaços para exposições ou publicidade, que nos termos do mesmo n.º 29 do artigo 9.º são sujeitas a imposto.

Comunidades de 3 de Dezembro de 1998 (Acórdão *Belgocodex SA contra Estado Belga*) que punha em dúvida a autonomia dos Estados para regulamentar, e mesmo extinguir o direito à renúncia à isenção, embora sempre limitado ao respeito pelos princípios do direito Comunitário³. Na sequência da transposição da nova Directiva, foi aprovado o DL 21/2007 de 29 de Janeiro que revogou o anterior DL241/86 de 20 de Agosto, já referenciado, e restringiu a aplicação do direito de renúncia à isenção, através da restrição dos pressupostos legais de natureza subjectiva e de natureza objectiva, conforme iremos concluir infra.

A vantagem inerente ao regime da renúncia à isenção de IVA é a possibilidade de dedução do imposto suportado nos termos dos artigos 19.º e seguintes do CIVA, bem como de isenção de Imposto do Selo, nos termos do artigo 1.º n.º 2 do Código do Imposto do Selo (doravante CIS). Neste sentido, os adquirentes de bens imóveis que renunciem ao direito à isenção de IVA, ficam isentos da verba 1.1 da Tabela Geral do Código do Imposto do Selo (correspondente a 0,8% do valor da transmissão), tendo ainda a possibilidade de deduzir o IVA suportado na aquisição dos imóveis, o que poderá traduzir uma significativa poupança fiscal.

No presente artigo iremos analisar o âmbito da isenção de IVA aplicável às operações de locação bem como à compra e venda de imóveis, tendo em consideração não só o regime legal estabelecido no Código do IVA e na legislação complementar (o DL 21/2007 de 29 de Janeiro), mas também o disposto no Decreto-Lei n.º 134/2010 - 27/12, n.º 249 - Série I, que introduziu um número 7 ao artigo 19.º do

³ “*Compete aos Estados-Membros, que gozam de um amplo poder de apreciação no âmbito das disposições do artigo 13.º, B e C, da Sexta Directiva, apreciar se é conveniente instaurar ou não o direito de opção, consoante o que considerarem oportuno em função do contexto existente no seu país num determinado momento. A liberdade de instituir ou não o direito de opção não é restringida no tempo nem pelo facto de uma decisão contrária ter sido tomada num período anterior. Os Estados-Membros podem, por isso, também, no âmbito das suas competências nacionais, revogar o direito de opção depois de o terem instituído e retomar a regra de base, que é a exoneração do imposto para as operações de locação de bens imóveis. Quando o direito de opção tenha sido concedido aos sujeitos passivos pelo legislador nacional, não pode deduzir-se do princípio da neutralidade fiscal, que tem a sua expressão no artigo 2.º da Primeira Directiva e que é, aliás, inerente ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que a opção do legislador é irreversível. Com efeito, após a instituição dum sistema harmonizado de exonerações pela Sexta Directiva, já não se podem estabelecer derrogações a esse sistema invocando uma disposição da Primeira Directiva. 2 Embora os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica façam parte da ordem jurídica comunitária e devam ser respeitados pelos Estados-Membros no exercício dos poderes que lhes conferem as directivas comunitárias, não compete ao Tribunal de Justiça mas ao órgão jurisdicional nacional decidir se foi cometida alguma violação destes princípios ao revogar-se retroactivamente uma lei que estabelecia o direito de opção relativamente à sujeição a tributação das operações de locação de bens imóveis, cujo decreto de execução nunca fora promulgado.*” Vide neste sentido, o Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades, (Quinta Secção) de 3 de Dezembro de 1998; *Belgocodex SA contra Estado Belga*; Pedido de decisão prejudicial: Tribunal de première instance de Nivelles - Bélgica. - Primeira e sexta directivas IVA - Locação de bens imóveis - Direito de optar pela tributação. - Processo C-381/97, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997J0381:PT:HTML>.

CIVA, o qual prevê que “*Não pode deduzir-se o imposto relativo a bens imóveis afectos à empresa, na parte em que esses bens sejam destinados a uso próprio do titular da empresa, do seu pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.*”

Naturalmente, a introdução desta nova regra no artigo 19.º do Código do IVA, suscita questões não só no que respeita à própria necessidade da própria introdução da norma no Código, tendo em consideração as regras gerais sobre a possibilidade de dedução de imposto, mas suscita questões também no que respeita ao respectivo âmbito de aplicação. Uma vez que a alteração legislativa é substancialmente recente, tendo sido introduzida num ambiente de intensa “*agressividade fiscal*” marcada pela rudeza do Orçamento do Estado para 2011, tentaremos dar a nossa contribuição para uma interpretação do preceito legal integrada de acordo com as regras gerais do Código do IVA.

2) DO DIREITO À RENÚNCIA À ISENÇÃO DE IVA NAS OPERAÇÕES DE LOCAÇÃO E DE COMPRA E VENDA DE BENS IMÓVEIS

Conforme já referimos, o regime da isenção de IVA nas operações de locação e de compra e venda de imóveis, está previsto no artigo 9.º n.º 29 e n.º 30 do CIVA, e o direito à renúncia à isenção está previsto no artigo 12.º do CIVA e regulado no Anexo ao Decreto-Lei 21/2007 de 29 de Janeiro - Série I, alterado pela Lei do Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro⁴) bem como pela Lei do Orçamento do Estado para 2009 (Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro⁵), sendo que a Direcção de Serviços do IVA já se pronunciou sobre o mesmo diploma através do Ofício n.º 30099 de 9 de Fevereiro de 2007, no âmbito do processo n.º I301 2007 030.

2.1) PRESSUPOSTOS SUBJECTIVOS DO DIREITO À RENÚNCIA À ISENÇÃO

⁴ No que respeita à conformidade com o Direito Comunitário e com a Constituição das alterações introduzidas pelo diploma referido, vide Braga, António Pedro, *Da incompatibilidade com os princípios harmonizados do novo regime da renúncia à isenção de IVA nas operações Imobiliárias*, in *Fiscalidade n.º 34*, ISG, Abril-Junho 2008, pp. 83 a 106.

⁵ Diploma que clarificou a aplicabilidade do mesmo diploma (nos termos do artigo 5.º) a contratos de locação financeira relativos a imóveis a construir

Os números 4 e 5 do artigo 12.º do CIVA prevêem que podem gozar do direito à renúncia à isenção de IVA nas operações de locação e de compra e venda de bens imóveis, os Sujeitos Passivos que: (i) procedam à locação de prédios urbanos ou fracções autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução (no que respeita à renúncia à isenção na locação de imóveis); bem como os Sujeitos Passivos (ii) que efectuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução (no que respeita à isenção de imposto na compra e venda de imóveis).

Às condições subjectivas previstas no artigo 12.º do CIVA acrescem as previstas no artigo 3.º do DL 21/2007 que determina que para que as operações possam beneficiar do direito à renúncia à isenção, o transmitente e o adquirente do imóvel ou, no caso de locação, o locador e o locatário (i) devem ser sujeitos passivos nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, e deverão ainda (a) praticar operações que confirmem direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos que exerçam simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito (Sujeitos Passivos mistos), o conjunto das operações que conferem direito à dedução deverá ser superior a 80% do total do volume de negócios⁶ (ou ainda que não cumpram este pressuposto, alternativamente, deverão exercer com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação⁷); (b) não deverão estar abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas; ao que acresce que (c) deverão dispor de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC⁸.

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de Novembro de 2009 (processo n.º 486/09) determina que apesar de estar sujeita a pressupostos de natureza subjectiva *“I - As isenções previstas nos números 30 e 31 do artigo 9.º do Código do IVA, na redacção vigente à data dos factos, não têm natureza "pessoal" mas objectiva, pois que se tratam de isenções aplicáveis independentemente da*

⁶ No que respeita a esta alínea, o disposto no n.º 4 do artigo 3.º determina que o cálculo da percentagem do volume de negócios, que permite a aplicação do benefício do direito de renúncia à isenção, é efectuado de acordo com as regras previstas no artigo 23.º do CIVA que prevê o regime legal aplicável aos Sujeitos Passivos mistos, com base no montante das operações realizadas no ano anterior, independentemente do critério que o sujeito passivo utilize para o exercício do direito à dedução.

⁷ Vide o n.º 3 do artigo 3.º do DL 21/2007 de 29 de Janeiro, objecto da presente análise.

⁸ Vide relativamente a esta questão, o Ofício n.º 30099 de 9 de Fevereiro de 2007, da Direcção de Serviços de IVA, no âmbito do processo n.º I301 2007 030.

qualidade de quem realiza a operação, antes dependendo da natureza da actividade exercida (no caso da isenção relativa à locação de bens imóveis - n.º 30 do artigo 9.º do Código do IVA), ou da sua sujeição a SISA/IMT (no caso da isenção prevista no n.º 31 do artigo 9.º do Código do IVA);”⁹, o que determina que no caso de sucessão de Sujeitos Passivos, o novo proprietário ou locatário do imóvel deverá novamente instaurar o procedimento de renúncia ao direito à isenção, não aproveitando o certificado que tenha sido emitido em benefício do anterior locatário ou proprietário, uma vez que, conforme o Supremo Tribunal refere no mesmo Acórdão “II - Do reconhecimento da natureza objectiva destas isenções não resulta, contudo, a desnecessidade de (nova) opção pela renúncia à isenção e de emissão de (novo) certificado de renúncia, mesmo em caso de sucessão no arrendamento, pois a possibilidade de renúncia à isenção tem pressupostos legais cuja verificação cabe à Administração tributária certificar;”

2.2) PRESSUPOSTOS OBJECTIVOS DO DIREITO À RENÚNCIA À ISENÇÃO

Nos termos do artigo 2.º n.º 1 do DL 21/2007 de 29 de Janeiro, a possibilidade de os Sujeitos Passivos renunciarem à isenção do IVA, está sujeita às seguintes condições objectivas: (a) o imóvel se trate de um prédio urbano ou de uma fracção autónoma deste ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção; (b) o imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respectiva inscrição, e não se destine a habitação; (c) O contrato tenha por objecto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a sua locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel; (d) O imóvel seja afecto a actividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições; (e) No caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a 25 avos do valor de aquisição ou construção do imóvel¹⁰;

Nos termos do n.º 2 da mesma norma, além das condições previstas no n.º 1, já analisadas, devem ainda estar verificadas as seguintes condições: (a) Estar em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA nela suportado; (b) Esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel após ter

⁹ Acórdão disponível in <http://www.dgsi.pt>.

¹⁰ Redacção da Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2008).

sido objecto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 50% do valor patrimonial tributável para efeito do imposto municipal sobre imóveis, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras; (c) Na transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 25.º do Código do IVA relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel.

A restrição dos pressupostos legais para a aplicação da renúncia ao direito à isenção de IVA operada através do DL 21/2007 constituiu uma reacção às situações de fraude e de evasão fiscal que eram desenvolvidas sobretudo no que respeita às operações intra-grupo¹¹. Não obstante, o facto de apenas a transmissão onerosa de imóveis e a locação (incluindo a locação financeira) estar abrangida pelo direito à renúncia à isenção, ficando de parte a transmissão onerosa de direitos reais menores, como do direito de superfície, poderá constituir uma violação do princípio da neutralidade fiscal bem como o princípio da proporcionalidade, uma vez que, não existe qualquer fundamento legal para restringir o direito de renúncia às operações de compra e venda, locação e locação financeira de imóveis, sobretudo tendo em consideração que poderão surgir situações abusivas através da utilização de qualquer tipo de operação¹².

2.3) OBRIGAÇÕES DE COOPERAÇÃO E MOMENTO A PARTIR DO QUAL OPERA A RENÚNCIA À ISENÇÃO

Nos termos do artigo 4.º do DL 21/2007 de 29 de Janeiro, a renúncia à isenção do IVA depende da apresentação à Direcção-Geral dos Impostos, por via electrónica, um pedido de emissão de certificado

¹¹ “Ou seja, a manipulação dos preços das transacções, aliada à existência de relações especiais, constituía uma oportunidade para um aproveitamento ilegítimo do direito à dedução do nosso legislador, em linha com os seus pares comunitários, achou por bem coarctar.” In Braga, António Pedro, *Da incompatibilidade com os princípios harmonizados do novo regime da renúncia à isenção de IVA nas operações Imobiliárias*, in *Fiscalidade n.º 34*, ISG, Abril-Junho 2008 p. 89.

¹² “Pois bem: transposta para o contexto do direito à renúncia à isenção, a consideração desta jurisprudência no exame sobre as condições objectivas de gozo desse direito só poderia ser impedida, a nosso ver, pelo carácter opcional da consagração legal desse direito, o que poderia, em tese, levar os Estados Membros a fixar discricionariamente as condições do seu exercício. Essa não é, porém, a opinião do TJCE: mesmo quando exercem essa opção, os Estados Membros têm de coibir-se de a modelar legislativamente de uma forma tal que possa pôr em causa o dito princípio da neutralidade. Esta orientação ficou impressa no Acórdão daquele Tribunal de 12 de Janeiro de 2006 (Processo C-246/04 “Waldburg contra Finanzlandesdirektion für Oberösterreich”) cujas principais conclusões, pela sua preferência para a nossa análise importa reter:.” In Braga, António Pedro, *Da incompatibilidade com os princípios harmonizados do novo regime da renúncia à isenção de IVA nas operações Imobiliárias*, in *Fiscalidade n.º 34*, ISG, Abril-Junho 2008 pp. 98 e 99.

para efeitos de renúncia, do qual deverão constar informações relativas à identidade do adquirente (ou locatário) e do vendedor (ou locador), bem como, informações relativas à identificação do imóvel, à actividade que se pretende exercer no mesmo, e o valor de transmissão ou da renda paga em consequência da locação. Nos termos do n.º 4 o certificado deverá ser emitido automaticamente no prazo de dez dias a contar da confirmação do pedido, beneficiando o mesmo do prazo de validade de seis meses, findo o qual já não poderá ser utilizado na operação concreta para a qual foi aprovado¹³.

Nos termos do artigo 5.º do DL 21/2007 a renúncia à isenção só opera no momento em que seja celebrado o contrato de compra e venda ou de locação, ou no caso de contrato de locação financeira relativo a imóvel a construir, no momento em que o locador tome posse do imóvel, desde que (i) o Sujeito Passivo apresente o certificado de renúncia à isenção; (ii) o referido certificado seja válido (ou seja, tenha sido emitido há menos de seis meses); (iii) e desde que se continuem a verificar nesse momento as condições para a renúncia à isenção. Por conseguinte, conforme refere o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de Julho de 2002 (processo n.º 139/02)¹⁴ a apresentação do certificado constitui uma formalidade essencial do processo de liquidação e consequente dedução do IVA, e tem como função “comprovar” a verificação dos pressupostos do direito de renúncia à isenção.

Nos termos do n.º 5 do artigo 4.º do DL 21/2007 o certificado tem “*por efeito titular que os sujeitos passivos intervenientes na operação manifestaram à Direcção-Geral dos Impostos a intenção de renunciar à isenção do IVA nessa operação e que declararam estar reunidas as condições legalmente previstas para que a renúncia se efectivasse.*”, o que significa que o mesmo terá por objecto a operação concreta para a qual foi atribuído, o que determina que o Sujeito Passivo tenha de requerer um novo certificado cada vez que pretenda realizar uma nova operação. Já apurámos que de Acordo com a doutrina exposta no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de Novembro de 2009 (processo n.º 486/09), no caso de se tratar de uma operação continuada como o arrendamento de

¹³ Nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do DL 21/2007 de 29 de Janeiro, quando a informação disponibilizada no pedido não corresponder aos elementos na posse dos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, a decisão de emissão do certificado é tomada pelo chefe do serviço de finanças da área da sede, do estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do transmitente ou locador, após a apreciação da conformidade dessa informação. Nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do mesmo Diploma, deixando de se verificar as condições de renúncia à isenção antes da celebração do contrato, ou tendo decorrido o prazo de validade do certificado de renúncia (seis meses) sem que tal contrato haja sido celebrado, deve o sujeito passivo que solicitou a emissão do mesmo comunicar, por via electrónica, esse facto à administração tributária.

¹⁴ Acórdão disponível em <http://www.dgsi.pt>; vide no mesmo sentido, o Acórdão do mesmo Tribunal de 19 de Setembro de 2007 (processo n.º 460/07), disponível em <http://www.dgsi.pt>;

imóveis, no caso de mudança do arrendatário ainda que não comporte a mudança dos termos em que é realizada a operação, será necessário o pedido de emissão de um novo certificado que comprove a verificação dos pressupostos legais no que respeita aos novos intervenientes na operação.

Porquanto, resulta do exposto que o certificado comprovativo de renúncia à isenção assume natureza constitutiva do direito à renúncia e subsequente dedução ou reembolso, conforme comprova o disposto nos números 2 a 4 do artigo 4.º do DL 21/2007 de 29 de Janeiro, que determinam que o certificado será emitido automaticamente no caso de o sistema central da DGCI confirmar que os pressupostos legais estão preenchidos, sendo a operação sujeita a imposto se e na medida em que o certificado de renúncia seja apresentado no acto de celebração da escritura (ou do contrato de arrendamento)¹⁵. Não obstante, conforme referimos supra, no momento em que é celebrada a escritura ou o contrato sujeito a IVA, os pressupostos da renúncia devem continuar a verificar-se no que respeita a ambos os Sujeitos Passivos intervenientes, sendo a liquidação de imposto ilegal no caso de este pressuposto não se verificar.

Ainda nos termos do DL 21/2007 cumpre referir que prevê o artigo 12.º que os Sujeitos Passivos isentos nos termos do artigo 9.º do CIVA, que pretendam renunciar à isenção, devem apresentar a declaração de alterações à declaração de início de actividade, antes de formularem pela primeira vez o pedido de emissão de um certificado para efeitos de renúncia. Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo 12.º do DL 21/2007, o Ministro das Finanças pode determinar a obrigatoriedade de os sujeitos passivos, relativamente a cada operação e a cada imóvel objecto de renúncia à isenção, discriminarem o valor da contraprestação e do IVA liquidado, bem como o valor dos custos suportados e do imposto nele contido, para efeitos de aplicação do artigo 29.º do CIVA que prevê as obrigações de cooperação previstas para efeitos deste imposto.

2.4) SUJEITO PASSIVO E VALOR SOBRE O QUAL INCIDIRÁ O IVA NA OPERAÇÃO RELATIVAMENTE À QUAL FOI PEDIDA A RENÚNCIA À ISENÇÃO

Nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do DL 21/2007 o Sujeito Passivo de IVA é o adquirente do imóvel (ou o locatário), embora fiquem ambos os intervenientes da operação sujeitos ao cumprimento das

¹⁵ Vide neste sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de Julho de 2002, no processo n.º 139/02, já referenciado, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

obrigações de cooperação e das demais disposições legais previstas no Código do IVA. Porquanto, sendo o adquirente do imóvel o Sujeito Passivo do IVA, deverá o mesmo proceder à liquidação através da entrega da declaração periódica, nos termos do n.º 3 do artigo 6.º bem como ao exercício do direito à dedução que será analisado no ponto seguinte.

No que respeita ao valor sobre o qual incidirá o IVA liquidado, o artigo 7.º n.º 1 do DL 21/2007 remete para o disposto no artigo 16.º n.º 1 do Código do IVA, que prevê que o imposto incidirá sobre o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, que será o preço do imóvel no caso de transmissão onerosa de prédios urbanos, ou sobre o preço das rendas no caso de renúncia à isenção sobre contratos de locação. Neste ponto é essencial referir que nos termos do artigo 6.º n.º 3 do DL 21/2007 o IVA incidirá igualmente sobre os adiantamentos do preço que sejam entregues pelo adquirente (o sinal), bem como sobre o adiantamento entregue a título de caução no caso de direito ao arrendamento de imóveis¹⁶.

O disposto no artigo 6.º n.º 1 do CIVA prevê contudo uma exceção à regra referida supra, ao determinar que na transmissão ou locação de bens imóveis efectuada com renúncia à isenção do IVA por sujeitos passivos que tenham entre si relações especiais, na acepção do n.º 4 do actual artigo 63.º do Código do IRC (regra aplicável aos preços de transferência em sede de IRC¹⁷), o valor tributável é o valor normal determinado nos termos do n.º 4 do artigo 16.º do Código do IVA. Esta última regra, que assume carácter excepcional, será aplicável nas seguintes situações: (a) se o valor da contraprestação for inferior ao valor normal e o destinatário da operação não tiver direito a deduzir integralmente o imposto; (b) a contraprestação for superior ao valor normal e o transmitente ou o locador do bem imóvel não tenha direito a deduzir totalmente o IVA.

Nos termos do n.º 4 do artigo 16.º do CIVA considera-se como valor normal da transmissão do imóvel o preço aumentado dos elementos referidos no n.º 5 do mesmo artigo 16.º (como os impostos, direitos,

¹⁶ Ainda no que respeita à tributação das operações relativas a imóveis sujeitas a IVA por aplicação do regime da renúncia à isenção, será útil referir que o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de Abril de 2009, proferido no processo n.º 1124/08 (disponível em <http://www.dgsi.pt>), determinou que o IVA suportado pelo adquirente do imóvel não constitui um encargo suportado pelo adquirente para efeitos de aplicação do artigo 12.º al. h) do Código do IMT, incidindo este imposto, de acordo com as regras gerais, sobre o valor do acto ou contrato ou sobre o valor patrimonial tributário, consoante o que for superior.

¹⁷ Vide relativamente a esta questão, o livro da mesma Autora, intitulado *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, Coimbra, Julho de 2010, pp. 195 a 227.

taxas e outras imposições, com excepção do próprio IVA, na medida em que nele não estejam incluídos) que um adquirente ou destinatário, no estágio de comercialização em que é efectuada a operação e em condições normais de concorrência, teria de pagar a uma entidade independente, no tempo e lugar em que é efectuada a operação, ou no tempo e lugar mais próximos, para obter o imóvel similar. Em suma, considera-se o preço normal, aquele que seria acordado em condições e circunstâncias semelhantes, entre dois Sujeitos Passivos não relacionados, sendo esta regra semelhante à prevista no artigo 63.º do CIRC para determinar o preço de plena concorrência pelo qual devem ser celebradas as operações entre Sujeitos Passivos de IRC sujeitos a relações especiais.

Nos termos do n.º 2 do artigo 6.º, considera-se que o valor normal do imóvel, que conforme concluímos corresponderá ao preço de plena concorrência, não poderá ser inferior ao valor patrimonial tributário definitivo que serviu de base à liquidação do IMT. Ora, considerando que nos termos dos artigos 15.º n.º 1 e do artigo 27.º n.º 1 al. a) do DL 287/2003 de 12 de Novembro, bem como nos termos do artigo 12.º do Código do IMT, o imposto incide sobre o valor do acto ou contrato ou sobre o valor patrimonial tributário resultante da avaliação que seja efectuada nos termos do Código do IMI, se superior¹⁸, deveremos entender que o valor normal do imóvel para efeitos de aplicação do n.º 2 do artigo 6.º do DL 218/2007 não pode ser inferior ao valor patrimonial tributário resultante da avaliação nos termos do Código do IMI.

Porquanto, do exposto concluímos que nas operações entre entidades relacionadas, à semelhança do IMT, o IVA incide sobre o valor declarado no contrato, ou sobre o valor patrimonial tributário do imóvel, calculado nos termos do CIMI, se superior, podendo ainda incidir sobre o valor considerado como valor normal, o “preço de plena concorrência”, caso este valor seja superior ao valor patrimonial

¹⁸ Note-se que nos termos das normas do CIMT bem como do DL 287/2003 já referenciadas, no caso de o valor patrimonial do imóvel estar ainda determinado com base no Código da Contribuição Autárquica, a DGCI deverá liquidar o imposto sobre o valor patrimonial tributário registado ou sobre o valor da transmissão, consoante o que for superior, cabendo-lhe liquidar adicionalmente o imposto sobre o valor patrimonial determinado nos termos do CIMI, no caso de este valor ser superior ao valor que serviu de base à liquidação. Vide neste sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 21 de Setembro de 2010, proferido no processo n.º 4147/10, que se pronunciou no mesmo sentido: “*IV) - Devendo o IMT ser liquidado pelo valor matricial ou pelo valor declarado e constante do contrato de compra e venda, consoante o que for maior, estando em curso a avaliação do imóvel e sendo o valor daquí decorrente superior ao valor constante da escritura, impedia sobre a Administração Fiscal a obrigação de liquidar o IMT adicional a tal não obstante o facto de não haver valor patrimonial atribuído ao imóvel, na data da escritura, uma vez que, muito embora o imóvel ainda não possuísse um valor patrimonial definitivo por ainda se encontrar a correr o prazo para uma eventual reclamação do valor fixado pelos Serviços da Administração Fiscal, o prédio já se encontrava provisoriamente inscrito na matriz, como disso se faz menção na própria escritura de aquisição.*”

tributário determinado nos termos do CIMI. Ora, uma vez que o regime previsto no disposto no artigo 64.º e no artigo 139.º do CIRC permite que o Sujeito Passivo demonstre que o valor pelo qual o imóvel foi transmitido é inferior ao valor fixado pelas finanças na sequência da avaliação nos termos do CIMI, designadamente porque os custos de transmissão foram superiores, é a nossa melhor opinião que no caso de ser accionado este mecanismo, o contrato deverá ser tributado pelo valor que comprovadamente corresponda ao valor de transmissão, e não pelo “*valor normal*” ou pelo valor patrimonial tributário fixado para efeitos de IMI, uma vez que o procedimento, permite determinar que o imóvel foi transmitido pelo preço correspondente ao valor real, com respeito pelas regras de plena concorrência, o que afasta a presunção de manipulação do preço que o artigo 7.º do DL 21/2007 quer evitar com a remissão para as regras sobre dos preços de transferência.

3) DO DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA LIQUIDADO

Nos termos do disposto no artigo 8.º e 9.º do DL 21/2007 os Sujeitos Passivos que suportem IVA por aplicação do regime da renúncia à isenção (os adquirentes dos imóveis ou os locatários) têm direito à dedução do imposto suportado para a realização das operações relativas a cada bem imóvel, segundo as regras definidas nos artigos 19.º a 25.º do Código do IVA, na declaração do período de imposto correspondente ao exercício em que tem lugar a renúncia à isenção¹⁹.

Os transmitentes ou locadores podem deduzir ao IVA recebido o imposto suportado relativamente ao mesmo bem imóvel, na declaração do período de imposto em que ocorre a transmissão ou a locação, ou na declaração do período posterior àquele em que tem lugar a renúncia, sem exceder o prazo máximo de quatro anos, previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA²⁰.

Neste sentido, a mero título de exemplo, nos termos do número 7 ao artigo 19.º do CIVA, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 134/2010 - 27/12, n.º 249 - Série I “*Não pode deduzir-se o imposto relativo a bens*

¹⁹ Vide em relação a esta questão, Palma, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Livraria Almedina, 3ª edição, Fevereiro de 2008 150 e seguintes; bem como o artigo de Sanches, José Luís Saldanha, *IVA: controlo fiscal e direito ao reembolso*, *Fiscalidade*, 5 (2001), 83-99.

²⁰ Nos termos do n.º 3 do artigo 8.º do DL 21/2007, o prazo máximo de quatro anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA é elevado para o dobro (8 anos) para efeitos da dedução do imposto suportado, na construção de bens imóveis por sujeitos passivos cuja actividade tenha por objecto, com carácter de habitualidade, a construção de imóveis para venda ou para locação, quando essa construção, comprovadamente, tenha excedido o prazo referido naquela disposição.

imóveis afectos à empresa, na parte em que esses bens sejam destinados a uso próprio do titular da empresa, do seu pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.”, o que significa que, ainda que a locação ou a venda dos imóveis esteja sujeita a IVA, por aplicação do regime da renúncia à isenção, o imposto não será dedutível, uma vez que o disposto no n.º 7 do artigo 19.º do CIVA não permite a dedução.

No mesmo sentido, o artigo 10.º do DL 21/2007 que prevê as regras sobre regularização do IVA deduzido, prevê no n.º 1 que não obstante o disposto no n.º 1 do artigo 25.º do Código do IVA (que prevê as regras sobre regularizações relativas a bens do activo imobilizado por motivo de alteração da actividade ou imposição legal) os sujeitos passivos que utilizem bens imóveis relativamente aos quais houve direito à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respectiva aquisição, são obrigados a regularizar, de uma só vez, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do CIVA, as deduções efectuadas, considerando que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, quando: (a) o bem imóvel seja afecto a fins alheios à actividade exercida pelo sujeito passivo; ou (b) ainda que não seja afecto a fins alheios à actividade exercida, o imóvel não seja efectivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos consecutivos, sem prejuízo do dever de proceder às regularizações anuais previstas no n.º 1 do artigo 25.º do Código do IVA até ao decurso do mesmo prazo. Prevê o n.º 2 que o montante das regularizações deve ser incluído na declaração de imposto relativa ao último período do ano em que ocorrer a situação que lhes dá origem.

Neste sentido, por aplicação do artigo 19.º n.º 7 na redacção Decreto-Lei n.º 134/2010 - 27/12, cessa o direito à dedução do IVA suportado (ainda que o Sujeito Passivo tenha renunciado ao direito à isenção) no caso de o imóvel ser afecto a fins alheios à actividade da sociedade, ou a uso próprio do titular ou do pessoal da empresa, surgindo nesse momento a obrigação de regularizar o IVA eventualmente deduzido até à data, nos termos do artigo 10.º do DL 21/2007. No mesmo sentido, os pressupostos do direito à renúncia à isenção previstos no artigo 2.º e 3.º do DL 21/2007 estão definidos para a comercialização de imóveis no âmbito da actividade comercial da empresa, sendo esse pressuposto posto em causa nas situações em que o imóvel seja utilizado para fins diferentes.

No que respeita à dedução do IVA suportado por Sujeitos Passivos que renunciam ao direito à isenção, a impossibilidade de deduzir o IVA suportado com a locação ou a venda de imóveis destinados a uso próprio do titular da empresa, do seu pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma, decorre do disposto no artigo 10.º do DL 21/2007 bem como do artigo 8.º do CIVA, que sujeita o direito à dedução do

imposto, ao disposto nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, que determinam a possibilidade de dedução do imposto apenas no que respeita às actividades desenvolvidas pela sociedade, no exercício do seu objecto social. Não obstante, a nova regra veio clarificar que também o IVA suportado no que respeita a operações relativas a imóveis utilizados para o pessoal da empresa ou para uso próprio do titular, não podem ser sujeito ao direito de dedução, o que reduz o interesse das operações de renúncia em operações intra-grupo, que se enquadrem na situação exposta.

3.1) MOMENTO EM QUE PODE SER EXERCIDO O DIREITO À DEDUÇÃO

Nos termos expostos supra, o direito à dedução do IVA deverá ser exercido no momento em que terá lugar a renúncia à isenção, a qual conforme resulta do artigo 5.º do DL 21/2007 já analisado no ponto 2.3 do presente artigo, terá lugar no momento em que for celebrada a escritura pública de transmissão do imóvel ou o contrato de locação, estando o Sujeito Passivo na posse do certificado constitutivo do direito à isenção, já objecto da nossa análise, e desde que no momento da transmissão continuem a verificar-se os pressupostos de que depende o direito à renúncia.

Esta posição é consentânea com o disposto no artigo 6.º n.º 3 do DL 21/2007 que prevê que o direito à renúncia à isenção e o consequente direito à liquidação de IVA surge no momento em que o Sujeito Passivo celebra a escritura de compra e venda ou o contrato de locação, sendo esta posição consentânea com o disposto no artigo 19.º n.º 2 do CIVA, que dispõe que só confere o direito a dedução, o IVA mencionado em facturas e documentos equivalentes, sendo que, nos termos do artigo 11.º n.º 2 do DL 21/2007 nas transmissões de imóveis com sujeição a IVA, a escritura pública substitui a factura exigida para efeitos deste imposto, desde que dela constem, à excepção da numeração, as indicações referidas no artigo 36.º do Código do IVA²¹ e a menção “*IVA devido pelo adquirente*” exigida no n.º 1 da mesma norma.

Neste sentido, o Acórdão do STA de 19 de Setembro de 2007 (proferido no processo n.º 460/07)²², determina que “*I - Os sujeitos passivos que, nos termos dos n.ºs 4 a 7 do artigo 12.º do CIVA,*

²¹ Vide relativamente a esta questão, Martins, Alexandra, *Os Aspectos Formais do Direito à Dedução do IVA: a Dedução do Imposto em Operações Simuladas, Fiscalidade n.º 22*, ISG, Abril-Junho 2005, pp. 127 a 137.

²² Acórdão disponível em <http://www.dgsi.pt>.

renunciarem à isenção referida no n.º 30 do artigo 9.º do mesmo Código, terão direito à dedução do imposto suportado, não lhe sendo, todavia, permitido efectivar a dedução ou solicitar o respectivo reembolso antes da celebração da escritura de transmissão ou do contrato de locação dos imóveis. II - A exigência dessa formalidade é absolutamente essencial, atenta a natureza do imposto em causa.” A mesma posição é assumida no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 31 de Julho de 2008 (processo n.º 52/02)²³ no qual o Tribunal afirma que só após a celebração da escritura de compra e venda (ou o contrato de arrendamento) com exibição do certificado de renúncia à isenção, se torna eficaz o direito à renúncia, surgindo igualmente neste momento o direito de apresentação da declaração periódica e o direito à dedução do IVA suportado pelo adquirente ou pelo arrendatário.

O mesmo Acórdão pronuncia-se relativamente à questão do exercício do direito à isenção no que respeita aos adiantamentos do preço pagos pelo adquirente ou pelo locatário, também abrangidos pela renúncia ao direito à isenção, nos termos previstos no artigo 6.º n.º 3 do DL 21/2007, ao dispor que *“Nitidamente, para os efeitos do coligido normativo por “adiantamentos”, deverão entender-se e valorar-se apenas os recebimentos respeitantes a operações cujo facto gerador só ocorra em momento posterior à data do seu pagamento, ou seja, cumprimento antecipado de débitos/dívidas não vencidas (quantias pagas antes do prazo marcado), circunstancialismo não calhado às rendas em causa porquanto as mesmas se venceram antes da data em que ocorreu o débito por parte da Imomuro, tratando-se, então, já de importâncias em dívida e não adiantadas, antecipadas.”* O referido Acórdão afirma claramente que o direito de dedução de IVA só poderá funcionar no momento em que a renúncia se torna eficaz, uma vez que até àquele momento está em vigor o regime da isenção previsto no artigo 9.º do CIVA, que se traduz na isenção da obrigação de liquidação de imposto, e correlativamente na impossibilidade de exercício do direito à dedução.

Neste sentido, mesmo no que respeita aos contratos de arrendamento, só serão sujeitas a IVA as rendas pagas após ser emitido o certificado de renúncia e celebrado o contrato de arrendamento, surgindo apenas depois desse momento, o direito à dedução do imposto suportado, não se podendo considerar como adiantamento do preço nos termos do artigo 6.º n.º 3 do DL 21/2007 as rendas que se tenham vencido no momento em que estava em vigor o regime da isenção previsto no artigo 9.º do CIVA, uma vez que a renúncia não pode ter eficácia retroactiva. O mesmo raciocínio é aplicável no que respeita aos

²³ Acórdão disponível em <http://www.dgsi.pt>.

adiantamentos do preço pagos na sequência de contratos de compra e venda, nos termos do artigo 6.º n.º 3 do DL 21/2003, uma vez que a incidência de IVA só surge no momento da celebração da escritura de compra e venda, com exibição do certificado de renúncia à isenção (sendo que a escritura deverá respeitar todos os requisitos previstos no artigo 36.º do CIVA), surgindo no mesmo momento o direito à dedução, o que determina que o IVA sobre os adiantamentos deverá ser entregue apenas na data da celebração da escritura, sendo que se os adiantamentos forem pagos antes da assinatura da escritura, como é comum, deverão sê-lo sem IVA, sendo o imposto liquidado apenas na data da assinatura da escritura²⁴.

3.2) MÉTODO PARA EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO

O artigo 9.º do DL 21/2007 prevê o dever de na dedução de imposto, o Sujeito Passivo aplicar o método da afectação real de todos os bens e serviços utilizados, de acordo com o n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, que prevê os métodos para dedução de IVA suportado com a comercialização bens sujeitos a utilização mista, ou seja, os bens que estejam afectos a actividades sujeitas a imposto e a actividades isentas, sendo o imposto deduzido de acordo com o método da percentagem da afectação (método “*pró rata*”²⁵) ou alternativamente com base no método de afectação real.

O método de afectação real é aplicado com base em critérios objectivos que permitem determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução, e em operações que não conferem esse direito, devendo, em qualquer dos casos, a determinação desses critérios ser adaptada à situação e organização concreta do Sujeito Passivo, à natureza das suas operações no contexto da actividade global exercida e aos bens ou serviços adquiridos para as necessidades de todas as operações, integradas ou não no conceito de actividade económica relevante²⁶. Prevê o n.º 2 do artigo 9.º do DL

²⁴ Vide ainda no que respeita à mesma questão, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de Abril de 2007 no processo n.º 511/06, bem como o Acórdão de 19 de Setembro de 2007 proferido no processo n.º 460/07; disponíveis em <http://www.dgsi.pt>.

²⁵ Relativamente a esta questão, vide o artigo de José Luís Saldanha Sanches / João Taborda da Gama, *Pro rata revisitado: actividade económica, actividade acessória e dedução do IVA na jurisprudência do TJCE*, in CTF 417 (2006), pp. 101-130; e vide também, Palma, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Livraria Almedina, 3ª edição, 2008, pp. 165 e seguintes.

²⁶ Vide ainda relativamente à questão relativa à aplicação do artigo 23.º do CIVA o disposto no Ofício da DGCI com o n.º: 30108 2009-01-30, no processo: P800 2009003, disponível em <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>.

21/2007 que quando a Direcção-Geral dos Impostos considerar inadequados os critérios de imputação utilizados, poderá fixar critérios diferentes, notificando o sujeito passivo, com indicação das razões que fundamentaram a decisão.

Como refere o STA no Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005, no processo n.º 860/04 “*Ora, quanto às «operações imobiliárias», a Administração tem entendido não poder aplicar-se o método pro rata por este gerar as referidas «distorções significativas na tributação» - dito art. 23º, n.º 3, al. b) - não correspondendo à actividade exercida, já que «a dimensão das obras faz com que as vendas se não repartam com regularidade por diversos exercícios, concentrando-se, por sua vez, num único ano, vendas respeitantes a obras que demoraram anos a construir»; por isso é que, para os contribuintes que renunciarem à isenção, o art. 5º, n.º 1 do DL n.º 241/86, de 20 de Agosto, determina que a dedução do imposto relativo a cada imóvel ou parte autónoma, relativamente àqueles que tenham optado pela sujeição a imposto, se deve efectuar segundo o método da afectação real de todos os bens e serviços, ut dito art. 23º, n.º 2, condição facilitada pela exigência de contabilidade separada para os imóveis e partes autónomas a alienar com sujeição ao imposto - art. 12º, n.º 5 do CIVA.*”²⁷

4) CONCLUSÃO

4.1) A renúncia ao direito à isenção de IVA aplicável à transmissão onerosa e à locação de imóveis, está sujeita a pressupostos de natureza subjectiva, aplicáveis tanto aos Sujeitos Passivos adquirentes (ou locatários) como aos Sujeitos Passivos alienantes (ou locadores), e a pressupostos de natureza objectiva relacionados com o próprio imóvel e com a natureza da operação.

4.2) Não obstante, o direito de renúncia à isenção tem natureza objectiva, sendo o mesmo aplicável à operação em concreto, o que implica a necessidade de o Sujeito Passivo requerer a emissão de um novo certificado de renúncia, cada vez que um dos intervenientes da operação mude, ainda que se trate de uma operação continuada como a locação de imóveis.

4.3) Para beneficiar do direito de renúncia à isenção, o Sujeito Passivo deverá apresentar declaração de alterações à declaração de início de actividade, e deverá requerer a emissão de um certificado de

²⁷ Acórdão disponível em <http://www.dgsi.pt>.

renúncia à isenção. A renúncia só poderá operar no momento em que for celebrada a escritura de compra e venda ou o contrato de locação, ou no caso de contrato de locação financeira relativo a imóvel a construir, no momento em que o locador tome posse do imóvel, desde que (i) o Sujeito Passivo apresente o certificado de renúncia à isenção; (ii) o referido certificado seja válido (ou seja, tenha sido emitido há menos de seis meses); (iii) e desde que se continuem a verificar nesse momento as condições para a renúncia.

4.4) Nas operações realizadas entre entidades independentes, o IVA irá incidir sobre o valor da contraprestação, sendo que nas operações realizadas entre entidades sujeitas a relações especiais, nos termos do artigo 63.º do CIRC, o imposto incidirá sobre o valor patrimonial tributário determinado de acordo com as regras do CIMI, ou incidirá sobre o alegado “*valor normal*” determinado de acordo com as regras do artigo 16.º n.º 4 do CIVA, salvo se o Sujeito Passivo tiver accionado o procedimento de elisão da presunção sobre o valor de transmissão de imóveis, previsto nos artigos 64.º e no artigo 139.º do CIRC, que consideramos que deve igualmente produzir efeitos em sede de IVA.

4.5) Os Sujeitos Passivos que renunciem à isenção, têm direito à dedução do imposto suportado para a realização das operações relativas a cada imóvel, segundo as regras definidas nos artigos 19.º a 25.º do Código do IVA, na declaração do período de imposto correspondente ao exercício em que tem lugar a renúncia à isenção, o que significa que o único efeito útil do disposto no n.º 7 do artigo 19.º do CIVA introduzido pelo Decreto-Lei n.º 134/2010 - 27/12, no que respeita à tributação das operações em relação às quais foi exercido o direito de renúncia à isenção, foi o de clarificar a obrigação de regularização do IVA nos casos em que os imóveis sejam afectos ao pessoal da sociedade ou à utilização pelo titular da empresa, uma vez que a lei já previa a obrigação de regularização no caso de o imóvel ser afecto a fins alheios à actividade normal.

4.6) Nas situações em que o IVA seja dedutível, o direito à dedução torna-se efectivo no momento em que a renúncia puder operar, que será no momento em que for celebrada a escritura de compra e venda, ou o contrato de locação, ou no caso de contrato de locação financeira relativo a imóvel a construir, no momento em que o locador tome posse do imóvel, desde que (i) o Sujeito Passivo apresente o certificado de renúncia à isenção; (ii) o referido certificado seja válido (ou seja, tenha sido emitido há menos de seis meses); (iii) e desde que se continuem a verificar nesse momento as condições para a renúncia à isenção.

4.7) No que respeita aos adiantamentos pagos no que respeita a contratos de compra e venda de imóveis, o IVA só deverá ser liquidado e deduzido, no momento em que for celebrada a escritura de compra e venda, uma vez que nos termos dos artigos 19.º e seguintes do CIVA só pode ser deduzido o imposto que esteja descrito na escritura de compra e venda, na qual devem estar previstos todos os pressupostos legais previstos no artigo 36.º do CIVA, condição essencial à verificação do direito à dedução.

4.8) A dedução de IVA dos Sujeitos Passivos beneficiários do direito à renúncia à isenção, deverá ser efectuada com respeito pelo método da afectação real, previsto no artigo 23.º do CIVA, aplicável às operações realizadas com bens de utilização mista (com utilização sujeita a dedução e utilização não sujeita).

Lisboa, 14 de Janeiro de 2010

