

Regularizações de IVA nas Operações Imobiliárias

Filipe Romão / Marta Pontes*

SUMÁRIO

O presente artigo visa não apenas identificar os principais problemas suscitados pelas regras actualmente em vigor em matéria de regularizações das deduções de IVA relativas às operações imobiliárias, mas também indicar as alterações legislativas que, na opinião dos autores, seriam adequadas para, sem colocar em causa os objectivos de combate a situações de fraude, evasão e abuso em sede de IVA nas operações imobiliárias, tornar mais claras as regras aplicáveis e garantir aos operadores económicos o direito a deduzir o IVA que suportam na sua actividade imobiliária sempre que os imóveis em causa sejam afectos a uma actividade sujeita a IVA.

This article aims to identify the main issues raised by the current rules on VAT adjustments concerning real estate transactions, as well as to indicate the changes that, in the authors' opinion, should be introduced in order to clarify the rules currently in force and assure that taxpayers are allowed to deduct the VAT borne in their real estate activities whenever the relevant properties are allocated to an activity subject to VAT.

ÍNDICE

1 - Introdução. 2 - Regularizações - Regras actualmente em vigor; (i) Artigo 24.º do CIVA; (ii) Artigo 25.º do CIVA; (iii) Artigo 26.º do CIVA; (iv) Artigo 10.º do DL 21/2007. 3 - Questões; (i) Celebração de contratos de locação isentos; (ii) Não utilização efectiva dos imóveis por um período de dois anos consecutivos. 4 - Conclusões.

* Uría Menéndez – Proença de Carvalho.

1. Introdução

Com uma matriz comunitária, o IVA é um imposto geral sobre o consumo que incide sobre as transmissões de bens e prestações de serviços ocorridas nos diferentes estádios de produção e comercialização de bens e serviços. Através do mecanismo da dedução do imposto suportado a montante por cada um dos operadores económicos intervenientes no processo produtivo, pretende-se que sejam os consumidores finais a suportar efectivamente o IVA devido sobre os bens e serviços que adquirem.

O IVA apresenta, assim, como principal característica (e virtude) o facto de ser um imposto neutro, que não introduz distorções na organização da produção, pois, como ensina o Prof. Xavier de Basto, por força do mecanismo da dedução em que assenta, *“com o IVA, na verdade, o conteúdo fiscal dos bens não depende nem da extensão dos processos produtivos em que foram obtidos, nem da repartição do valor acrescentado pelos diferentes operadores”*¹.

Esta característica de neutralidade tem, contudo, limitações que se verificam, nomeadamente, sempre que se aplicam isenções, sobretudo se estiverem em causa isenções incompletas (isto é, isenções que não conferem aos operadores económicos, sujeitos passivos de IVA, o direito à dedução do IVA suportado a montante), como as que se encontram previstas para as actividades imobiliárias.

Com efeito, sempre que se estabelece uma isenção incompleta ao nível dos operadores económicos, o IVA por estes suportado não poderá ser deduzido, sendo, conseqüentemente, repercutido no preço que os mesmo cobram aos seus clientes (que, ainda que sejam sujeitos passivos com direito à dedução do IVA suportado, não vão conseguir deduzir o IVA oculto que estão efectivamente a suportar dada a interrupção da cadeia de deduções).

Assim, a lista das isenções permitidas pela legislação comunitária é uma lista restrita, que, no que toca às operações internas, contempla, essencialmente, dois tipos de isenções: as isenções a favor de actividades de interesse geral e as chamadas isenções “técnicas”, que mais não são do que as isenções impostas pelas dificuldades administrativas ou obstáculos conceptuais que a tributação de determinadas actividades poderia suscitar.

¹ José Guilherme Xavier de Basto, *A tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (164), Lisboa, 1991.

É precisamente no grupo das isenções “técnicas” que se incluem as isenções previstas para a actividade imobiliária.

No que toca à locação de imóveis, o fundamento invocado prende-se, principalmente, com o facto de se ter pretendido evitar que fossem sujeitos a tributação todos os contratos de arrendamento celebrados, sobretudo tendo em conta que a maioria dos senhorios são privados que, não fora a isenção, passariam a ser sujeitos passivos de IVA, como todos os problemas de administração e fiscalização que tal situação implicaria. Por razões de equidade e igualdade, tal isenção acabou por ser estabelecida para todos os contratos de arrendamento, incluindo os que tenham por senhorios sujeitos passivos de IVA.

Argumentos semelhantes estiveram na origem da isenção prevista para a transmissão de imóveis. Efectivamente, para o legislador comunitário, ainda que tais argumentos apenas justificassem a aplicação da isenção nas transmissões de edifícios “não novos” e de terrenos que não sejam qualificáveis como terrenos para construção (pois apenas estes tendem a ser transmitidos por privados), o mesmo acabou por conceder aos Estados-Membros, em sede de regime transitório (artigo 28.º, n.º 3, alínea b) e Anexo F, n.º 16, ambos da Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977 - “**6ª Directiva**” - com correspondência, respectivamente, nos actuais artigos 371.º e Anexo X, Parte B, n.º 9 da Directiva 2006/112/CE de 28 de Novembro de 2006 - “**Directiva 2006/112**”), a possibilidade de alargarem o âmbito de tal isenção a todos os bens imóveis, faculdade que foi usada por Portugal.

Não obstante o âmbito alargado com que tais isenções foram estabelecidas, dados os efeitos penalizadores que as mesmas podem ter sempre que aplicáveis a operações imobiliárias realizadas entre sujeitos passivos, o legislador Português optou por, tal como permitido pela 6ª Directiva (cf. artigo 28.º, n.º 3, alínea c) e Anexo G, n.º 1, alínea b), com correspondência no actual artigo 391.º da Directiva 2006/112) conceder aos operadores a faculdade de, reunidas determinadas condições, renunciar a tais isenções.

O regime de renúncia à isenção de IVA nas operações imobiliárias (“**Regime de Renúncia**”) começou por estar previsto no Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto, tendo sido entretanto reformulado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro (“**DL 21/2007**”).

O DL 21/2007 foi aprovado com o objectivo específico de combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vinham verificando na realização de operações imobiliárias sujeitas a tributação, tendo sido utilizado, nomeadamente, para introduzir diversas alterações em matéria de regularizações.

Entendemos que, em muitos casos, tais alterações vieram restringir de forma desproporcionada o direito à recuperação do IVA em operações realizadas entre sujeitos passivos de IVA, impedindo a desejada neutralidade que deve pautar tais operações em sede deste imposto, sendo que, dependendo da forma como forem interpretadas e aplicadas pela Administração Fiscal, as novas regras podem conduzir a situações muito gravosas para o mercado imobiliário em Portugal, em especial no que toca ao mercado do arrendamento, colocando em causa a recuperação pelos operadores económicos do IVA que suportam na sua actividade imobiliária sem que exista qualquer justificação para o efeito.

Assim, o presente artigo visa não apenas identificar os principais problemas suscitados pelas regras sobre regularizações actualmente em vigor, mas também indicar as alterações legislativas que, na opinião dos autores, seriam adequadas para, sem colocar em causa os objectivos prosseguidos pelo DL 21/2007 de combate a situações de fraude, evasão e abuso em sede de IVA nas operações imobiliárias, tornar mais claras as regras aplicáveis e garantir aos operadores económicos o direito a deduzir o IVA que suportam na sua actividade imobiliária sempre que os imóveis em causa sejam afectos a uma actividade sujeita a IVA.

2. Regularizações - Regras actualmente em vigor

Em matéria de regularizações das deduções de IVA relativas a bens imóveis, há que atender às seguintes regras:

(i) Artigo 24.º do Código do IVA (“CIVA”)

Nos termos do n.º 2 do artigo 24.º do CIVA, sempre que um imóvel esteja afecto a uma actividade mista, que apenas em parte confere o direito à dedução do IVA suportado, o sujeito passivo terá que regularizar anualmente as deduções efectuadas com referência a tal imóvel se entre a percentagem da dedução aplicável no ano de ocupação do imóvel e em cada um dos 19 anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano da aquisição ou da conclusão das obras houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a 5%.

Tratando-se, contudo, de sujeitos passivos que determinem o seu direito à dedução através da aplicação do método de afectação real, como será o caso dos sujeitos passivos que realizem operações imobiliárias, a regularização das deduções de IVA efectuadas tem lugar quando a diferença entre o montante deduzido em função da afectação real do imóvel no ano do início da sua utilização e montante

que teria direito a deduzir em função da sua afectação real em cada um dos 19 anos civis posteriores for igual ou superior a € 250 (cf. n.º 4 do artigo 24.º do CIVA)

De acordo com o disposto no n.º 5 do mesmo artigo, sempre que um imóvel seja transmitido durante o período de regularização, esta é efectuada de uma só vez, pelo período ainda não decorrido, considerando-se que tais bens estão afectos a uma actividade totalmente tributada no ano em que se verifica a transmissão e nos restantes até ao esgotamento do prazo de regularização. Se, porém, a transmissão for isenta de IVA, considera-se que o imóvel está afecto a uma actividade não tributada, devendo efectuar-se a regularização respectiva.

Refira-se a este propósito que, por força do disposto no artigo 3.º, n.º 3, alínea g) do CIVA, sempre que se verifica uma alteração da afectação dos bens detidos por um sujeito passivo, no sentido de os mesmos deixarem de estar afectos a um sector de actividade sujeito a tributação para passarem a estar afectos a um sector de actividade isento, tendo havido a dedução total ou parcial do imposto suportado com tais bens, essa alteração de afectação é qualificada como uma transmissão de bens, sujeita a IVA. Ainda que tais bens sejam imóveis, dado que a “transmissão” em causa não está sujeita a IMT, não será aplicável qualquer isenção, pelo que o sujeito passivo terá que, efectivamente, liquidar e entregar ao Estado o IVA que se mostre devido. Ou seja, neste caso, o legislador optou por, em vez de impor uma regularização do IVA suportado, sujeitar a tributação a mudança de afectação, através da sua assimilação a uma transmissão de bens sujeita a IVA.

Segundo o n.º 6 do artigo 24.º do CIVA (que foi introduzido pelo DL 21/2007), deverá igualmente regularizar-se de uma só vez o IVA deduzido, considerando-se que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve inicialmente lugar à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respectiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento com eles relacionadas, quando:

- a) o sujeito passivo passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução; ou
- b) o imóvel passe a ser objecto de uma locação isenta.

(ii) Artigo 25.º do CIVA

Ao abrigo do artigo 25.º do CIVA, se, por motivo de alteração da actividade ou por imposição legal, os sujeitos passivos passarem a praticar operações sujeitas que conferem direito à dedução, podem ainda

deduzir o imposto relativo aos bens imóveis adquiridos ou concluídos no ano da alteração do regime de tributação e nos 19 anos civis anteriores, na proporção do número de anos que falem para completar o período de 20 anos a partir do ano da ocupação dos mesmos.

A mesma regra é aplicável:

- a) aos sujeitos passivos que, utilizando o método de afectação real, afectem um bem do sector isento a um sector tributado, podendo a dedução ser efectuada no período em que ocorre essa afectação (cf. artigo 25.º, n.º 3 do CIVA); ou
- b) quando, após uma locação isenta que tenha dado lugar a uma regularização do IVA deduzido, o imóvel seja objecto de utilização pelo sujeito passivo exclusivamente no âmbito de operações que conferem direito à dedução (cf. artigo 25.º, n.º 4 do CIVA, introduzido pelo DL 21/2007).

(iii) Artigo 26.º do CIVA

Nos termos do artigo 26.º do CIVA, é necessário efectuar uma regularização anual do IVA deduzido (de 1/20) sempre que se verifique:

- a) a não utilização em fins da empresa de bens imóveis relativamente aos quais houve dedução do imposto durante 1 ou mais anos civis completos após o início do período de 19 anos; ou
- b) a afectação de bens imóveis relativamente aos quais tenha havido inicialmente lugar à dedução total ou parcial do imposto à recepção e/ou acolhimento de pessoas estranhas à empresa.

(iv) Artigo 10.º do DL 21/2007

Em matéria de regularizações há que, finalmente, atender ao disposto no artigo 10.º do DL 21/2007, de acordo com o qual 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, 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 pelo sujeito passivo, o bem imóvel não seja efectivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos consecutivos.

3. Questões

Identificadas as regras actualmente em vigor em matéria de regularizações, cumpre agora enunciar alguns problemas relevantes que algumas delas colocam ou podem colocar aos operadores económicos a actuar no mercado imobiliário, problemas esses que se prendem essencialmente com as seguintes situações:

(i) Celebração de contratos de locação isentos

Como referido no ponto 2.(i) *supra*, nos termos da actual redacção do artigo 24.º, n.º 6 do CIVA, sempre que um imóvel relativamente ao qual tenha havido dedução total ou parcial do imposto que onerou a respectiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento seja, durante o período de regularização, objecto de uma locação isenta, o respectivo proprietário está obrigado a regularizar de uma só vez o IVA deduzido, na proporção do número de anos do período de regularização ainda não decorridos.

Introduzida pelo DL 21/2007, esta regra é altamente penalizadora para os operadores económicos que tenham imóveis destinados à locação, sobretudo tendo em conta que, na maioria das vezes, os contratos de locação apenas são isentos de IVA porque, por motivos alheios à vontade dos proprietários, não é possível cumprir todos os requisitos necessários para que possa haver renúncia à isenção.

Não é legítimo exigir a tais operadores que regularizem de uma só vez o IVA deduzido por todo o período de regularização ainda não decorrido, sobretudo tendo em conta que, à partida, nada obsta a que dentro do período de regularização ainda não decorrido o imóvel possa ainda ser afecto a uma actividade sujeita a IVA, que confira o direito à dedução.²

Até à alteração introduzida pelo DL 21/2007, a regularização imposta para situações similares era feita numa base anual, solução que era suficiente para proteger os interesses do Estado, sem penalizar desnecessariamente os operadores económicos. Parece-nos, por isso, que a solução anteriormente vigente deveria ser retomada, pois só assim será possível garantir, de forma justa, a possibilidade de desoneração do imposto por parte dos operadores económicos que utilizem os imóveis em actividades tributadas, como estabelecido no Preâmbulo do DL 21/2007.

² Refira-se que, como indicaremos mais adiante, entendemos que uma locação isenta não obsta, por si só, à posterior realização de uma locação sujeita a IVA.

Refira-se a este propósito que o problema aqui identificado não é totalmente solucionado pela regra prevista no artigo 25.º, n.º 4 do CIVA (dado que o operador terá sempre que fazer o esforço financeiro inicial de regularizar de uma só vez o IVA deduzido), ao abrigo da qual se permite que, caso o imóvel objecto de uma locação isenta que tenha dado lugar a uma regularização do IVA deduzido, seja posteriormente afecto a uma actividade sujeita que confere o direito à dedução ainda no decurso do período de regularização, o respectivo proprietário deduza o IVA suportado, na proporção do número de anos que faltarem para o fim de tal período.

Aliás, também esta regra levanta diversas dificuldades quando se pretende afectar o imóvel não a uma actividade tributada nos termos gerais, mas sim a uma actividade imobiliária, sendo de salientar as seguintes:

- a) Sempre que a locação isenta seja seguida por uma nova locação, apenas será possível aplicar a regra prevista no artigo 25.º, n.º 4 do CIVA se esta nova locação for sujeita a IVA, isto é, se for possível renunciar à respectiva isenção.

Ora, para que seja possível renunciar à isenção é, desde logo, necessário que o imóvel se encontre numa das circunstâncias enunciadas no n.º 2 do artigo 2.º do Regime de Renúncia. Olhando para cada uma das alíneas do referido preceito, facilmente verificamos que, por definição, não se tratando da primeira locação, apenas será possível haver renúncia à isenção se se verificar alguma das outras duas circunstâncias, ou seja, se (i) tiverem sido realizadas obras que impliquem uma alteração superior a 50% do valor patrimonial tributário do imóvel, ou (ii) se a nova locação for “subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção” (como entendemos dever ser o caso).

Tanto quanto sabemos, a Administração Fiscal tende a considerar, numa interpretação restritiva, que a nova locação apenas estará abrangida pela circunstância referida em (ii) supra se for imediatamente subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção (o que, na prática, implica não aceitar a renúncia à isenção numa nova locação sempre que a mesma tenha sido antecedida por uma locação isenta).

Ora, não existe qualquer justificação para semelhante interpretação, que torna ainda mais restrito um regime que, ainda que interpretado correctamente, já é demasiado penalizador para os operadores económicos.

Refira-se que, em nossa opinião, o actual n.º 2 do artigo 2.º do Regime de Renúncia deveria ser simplesmente revogado, sendo substituído por uma regra que permitisse a renúncia à isenção de IVA sempre que, reunidas as condições objectivas e subjectivas necessárias, ainda estivesse a decorrer o período de regularização³.

Não sendo aceite tal revogação, consideramos que, dado que a redacção do artigo 2.º, n.º 2 do Regime de Renúncia não é clara, seria aconselhável a sua alteração no sentido de esclarecer que, para que se possa aplicar a respectiva alínea c), basta que o imóvel tenha sido anteriormente afecto a uma actividade que tenha conferido o direito à dedução do IVA suportado, estando ainda a decorrer o respectivo prazo de regularização, não sendo necessário que operação pretendida seja imediatamente posterior a uma operação efectuada com renúncia à isenção.

- b) A regra prevista no artigo 25.º, n.º 4 do CIVA permite a dedução parcial do IVA suportado quando o imóvel tenha sido previamente sujeito a uma locação isenta que tenha dado lugar a uma regularização a favor do Estado e, posteriormente, seja afecto a uma actividade tributada, podendo tal actividade tributada ser, em nossa opinião, uma nova locação efectuada com renúncia à isenção (situação que admitimos como possível, em face da interpretação que fazemos da expressão “subsequente” utilizada na alínea c) do n.º 2 do artigo 2.º do Regime de Renúncia).

Contudo, ao referir-se expressamente à situação prevista na alínea c) do n.º 6 do artigo 24.º do CIVA, o artigo 25.º, n.º 4 parece apenas permitir que o sujeito passivo deduza o IVA suportado com o imóvel em causa (na proporção dos anos que faltarem para o fim do prazo de regularização) quando a afectação do mesmo a uma actividade sujeita se siga a um locação isenta, e já não quando se siga a outras situações que tenham determinado a realização de regularizações do imposto deduzido, tais como as previstas no artigo 10.º do Regime de Renúncia.

Ou seja, não parece admitir a mesma possibilidade, por exemplo, para as situações nas quais a regularização a favor do Estado tenha resultado do facto de o imóvel não ter estado a ser

³ Não existe qualquer motivo para que, por exemplo, um imóvel construído pelo respectivo proprietário e objecto de uma primeira locação isenta de IVA fique definitivamente impedido de beneficiar do regime de renúncia à isenção do IVA mesmo que se venham a reunir todas as condições necessárias para que, ainda dentro do respectivo período de regularização, o mesmo seja objecto de uma locação sujeita a IVA.

efectivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos consecutivos (conforme previsto no artigo 10.º, n.º 1, b) do Regime de Renúncia). Com efeito, não sendo tal regra aplicável às situações nas quais tenha havido uma regularização por imposição da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime de Renúncia, nem existindo em tal Regime uma regra semelhante que estenda a solução prevista no artigo 25.º, n.º 4 do CIVA a tais situações, parece que os imóveis que não tenham estado a ser efectivamente utilizados em fins da empresa por um período superior a dois anos consecutivos ficam definitivamente excluídos do regime do regime de renúncia à isenção do IVA, mesmo que venham a ser afectos a uma actividade sujeita a IVA ainda durante o respectivo período de regularização.

Ora, tal diferença de tratamento, a confirmar-se, não é aceitável, não encontrando qualquer justificação, pois não faz sentido penalizar os operadores que, por motivos alheios à sua vontade, não tenham estado em condições de utilizar efectivamente o imóvel por mais de dois anos consecutivos, face aos operadores que tiveram os seus imóveis locados com isenção. A ambos deverá ser dada a oportunidade de deduzirem o IVA suportado (ainda que apenas em parte) sempre que, dentro do período de regularização, passem a ter os imóveis afectos a actividades que conferem o direito à dedução do IVA.

Assim, entendemos que, a manterem-se as regularizações a efectuar de uma só vez impostas quer pelo artigo 24.º, n.º 6 do CIVA, quer pelo artigo 10.º, n.º 1, b) do Regime de Renúncia (que, em nossa opinião, deveriam idealmente passar a ser regularizações anuais), o princípio previsto no artigo 25.º, n.º 4 do CIVA deveria ser estendido também às situações nas quais tenha havido uma regularização por imposição da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime de Renúncia (fundada na não utilização efectiva do imóvel em fins da empresa por um período superior a dois anos consecutivos), passando a permitir-se expressamente a “reversão parcial” de tal regularização, sempre que os imóveis em causa sejam afectos a actividades que conferem o direito à dedução do IVA.

Tal alteração é também imposta pelo Direito Comunitário, pois embora seja conferido aos Estados Membros o direito de optarem pela tributação relativamente a certas operações, estabelece o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (“TJCE”) que o exercício de tal direito deve observar os objectivos e princípios estabelecidos em matéria de IVA pelo Direito

Comunitário, nomeadamente o princípio da neutralidade fiscal e da correcta, objectiva e uniforme aplicação das excepções previstas ao regime regra estabelecido.

Ora, à luz de tais princípios, não é admissível que se permita a dedução parcial do IVA suportado quando o imóvel tenha sido previamente sujeito a uma locação isenta que tenha dado lugar a uma regularização a favor do Estado, e não estabelecer a mesma possibilidade para as situações nas quais a regularização a favor do Estado tenha resultado do facto de o imóvel não ter estado a ser efectivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos consecutivos.

(ii) Não utilização efectiva dos imóveis por um período de dois anos consecutivos.

Como mencionado no ponto 2.(iv) supra, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, b) do Regime de Renúncia, 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, as deduções efectuadas, quando, ainda que não seja afecto a fins alheios à actividade exercida pelo sujeito passivo, o bem imóvel não seja efectivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos consecutivos. porque faria sentido só aplicar à aquisição

Atenta a redacção deste preceito, suscitam-se as seguintes questões:

- a) A obrigação de regularização aí prevista aplica-se apenas relativamente ao IVA que tenha onerado a aquisição de um imóvel, ou também se aplica ao IVA que tenha sido suportado com a construção de um imóvel?

Tendo em conta a letra do preceito em causa, e considerando (i) que nas demais normas que regulam a matéria das regularizações existe sempre uma referência expressa à regularização do IVA que tenha onerado a “construção, aquisição ou outras despesas de investimento”, e (ii) o preceito em causa está previsto no Regime de Renúncia (sendo que apenas a transmissão e o arrendamento de imóveis estão abrangidos por tal Regime, que não tem qualquer aplicação em sede de construção de imóveis) e não no Código do IVA, entendemos que o mesmo apenas será aplicável relativamente ao IVA que tenha onerado a aquisição do imóvel (pois, se outra fosse a intenção do legislador, teria sido utilizada a mesma redacção usada nas diversas normas do CIVA).

Não obstante, entendemos que, para maior segurança do mercado, deveria ser esclarecida qual a posição da Administração Fiscal relativamente a esta questão.

- b) Qual o sentido da expressão “efectivamente utilizado”? Para que tenha que haver lugar a uma regularização nos termos do disposto no artigo 10.º do CIVA basta que o imóvel esteja vago, sem qualquer utilização efectiva, ainda que o respectivo proprietário o tenha afecto a uma actividade tributada, estando a realizar todos os esforços necessários para que o mesmo possa ser efectivamente utilizado numa actividade tributada, nomeadamente numa locação com renúncia à isenção? Ou, como nos parece mais correcto, tal regularização apenas deverá ter lugar quando o imóvel, não obstante estar afecto a uma actividade sujeita a IVA, não esteja efectivamente a ser utilizado nem esteja a ser desenvolvida qualquer actuação com vista a permitir a sua utilização efectiva numa actividade sujeita a IVA, como seja uma locação com renúncia à isenção?

Refira-se a este propósito que, até à entrada em vigor do DL 21/2007, tendia a entender-se (bem, em nossa opinião) que, para efeitos da aplicação da regra de regularização anual actualmente prevista no artigo 26.º do CIVA, um imóvel destinado ao arrendamento, ainda que estivesse vago, continuava a considerar-se como estando a ser utilizado em fins da empresa, pelo que não deveria haver lugar a qualquer regularização. Tal entendimento deverá continuar a aplicar-se relativamente à regra prevista no artigo 26.º do CIVA, na medida em que o mesmo não sofreu qualquer alteração que justifique uma modificação da respectiva interpretação.

No que especificamente respeita à regra prevista no artigo 10.º do Regime de Renúncia, consideramos que o entendimento deverá ser semelhante, ainda que a norma use a expressão “efectivamente utilizado”. Ou seja, em nossa opinião, este preceito deve ser interpretado no sentido de não ser aplicável, não havendo lugar a qualquer regularização, sempre que, não obstante o imóvel estar vago há mais de dois anos consecutivos, seja intenção do respectivo proprietário arrendá-lo com sujeição a IVA, estando em condições de provar que realizou e está a realizar todos os esforços necessários para arrendar o imóvel, com renúncia à isenção de IVA.

Adoptar um entendimento distinto seria penalizar de forma muito gravosa os operadores económicos com imóveis destinados ao arrendamento que, para além de terem imóveis que durante mais de dois anos consecutivos não geraram qualquer rendimento, ainda seriam

obrigados a devolver ao Estado, de uma só vez, o IVA deduzido como referência a tais imóveis por todo o período de regularização ainda não decorrido.

Para além de manifestamente injusto, semelhante entendimento seria infundado, conduzindo a uma situação de discriminação dos operadores a actuar no mercado imobiliário face aos demais operadores económicos. Com efeito, pense-se, por exemplo, no caso de uma sociedade de construção civil que tem no seu activo imobilizado diversas gruas - não é sequer equacionável que tal sociedade pudesse ser obrigada a regularizar o IVA suportado com a aquisição das gruas, apenas porque, durante mais de dois anos consecutivos, não conseguiu utilizar tais gruas porque não teve obras nas quais as mesmas pudessem ter sido utilizadas.

O entendimento supra referido seria ainda claramente contrário ao Direito Comunitário. Efectivamente, o TJCE já decidiu (Acórdãos C-110/94⁴, C-37/95⁵ e C-396/98⁶) que o direito a

⁴ Na origem deste processo está uma liquidação adicional de IVA emitida à sociedade Belga Inzo. A Inzo adquiriu determinados equipamentos e encomendou um estudo de rentabilidade do projecto de construção de uma instalação de dessalinização de água, relativamente aos quais pagou IVA, que deduziu. Na sequência dos resultados do estudo do projecto realizado e após alguns investidores se terem retirado, o projecto foi abandonado e a Inzo foi liquidada, sem nunca ter sequer começado a actividade que projectara. A administração fiscal Belga veio então questionar a dedutibilidade do IVA suportado pela Inzo, invocando, para o efeito, que a mesma não tinha chegado a ser um sujeito passivo de IVA. O TJCE considerou que a posição assumida pela administração fiscal Belga era contrária ao princípio da segurança jurídica, que se *“opõe a que os direitos e obrigações dos sujeitos passivos dependam de factos, de circunstâncias ou de acontecimentos que se produzem depois da sua verificação pela administração fiscal [ou seja, depois de tais direitos e obrigações terem sido verificados pela administração fiscal]. Daqui resulta que, a partir do momento em que esta última aceitou, com base nos dados fornecidos por uma empresa, que lhe seja atribuída a qualidade de sujeito passivo, este estatuto já não pode, em princípio, ser-lhe depois retirado com efeitos retroactivos devido à ocorrência ou não ocorrência de determinados acontecimentos. Uma interpretação diferente da directiva seria, aliás, contrária ao princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa.”*

⁵ Na origem deste processo está igualmente uma decisão da administração fiscal Belga que recusou a dedutibilidade do IVA suportado por uma sociedade Belga com os trabalhos de investimento realizados nuns terrenos que, ao contrário do inicialmente previsto e por motivos de força maior, não chegaram ser utilizados na sua actividade produtiva, tendo sido antes permutados por outros terrenos. O TJCE veio considerar que *“o artigo 17.º da directiva deve ser interpretado no sentido de permitir que um sujeito passivo, agindo como tal, deduza o IVA de que é devedor relativamente a bens que lhe foram entregues ou serviços que lhe foram prestados para efeitos de trabalhos de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas. O direito à dedução subsiste mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo jamais tenha feito uso de tais bens e serviços para realizar operações tributadas.”*

⁶ Chamado a pronunciar-se sobre a conformidade com o Direito Comunitário de uma alteração legislativa introduzida pelo Governo Alemão que restringiu as condições nas quais era possível renunciar à isenção aplicável à locação de bens imóveis, quando aplicada retroactivamente, o TJCE entendeu que *“o artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o direito, para um sujeito passivo, de deduzir o IVA pago sobre bens ou serviços que lhe foram fornecidos com vista à realização de certas operações de locação subsiste quando uma alteração legislativa, posterior ao fornecimento destes bens ou destes serviços mas anterior ao início das referidas operações, retira a esse sujeito passivo o direito de renunciar à sua isenção, mesmo se o IVA foi liquidado sob reserva de um controlo a posteriori.”*

dedução deverá manter-se (não havendo assim necessidade de proceder a qualquer regularização) nos casos em que os bens em causa não são efectivamente utilizados por motivos e circunstâncias que estão fora do controlo do sujeito passivo.

Em face do exposto, entendemos que, também quanto a esta questão, a manter-se a regra actualmente prevista no artigo 10.º, n.º 1, b) do Regime de Renúncia, seria essencial esclarecer a posição da Administração Fiscal ou mesmo alterar a norma em causa, por forma a tornar mais clara a intenção do legislador.

Ainda a propósito dos imóveis que permanecem vagos durante algum tempo, seria igualmente importante esclarecer que o facto de haver lugar a uma regularização fundada na não utilização efectiva do imóvel durante mais de dois anos consecutivos não obsta a que se possa considerar verificada a circunstância descrita na alínea c) do n.º 2 do artigo 2.º do Regime de Renúncia, ou seja, não obsta a que possa haver renúncia à isenção relativamente a um contrato de locação que seja celebrado depois de tal período, desde que ainda se encontre a decorrer o respectivo prazo de regularização.

4. Conclusões

- (i) Tendo em conta as diversas dificuldades que algumas das regras actualmente em vigor em matéria de regularizações colocam ao mercado imobiliário Português, em especial no que toca ao mercado do arrendamento, e por forma a obviar a que seja colocada em causa a recuperação pelos operadores económicos do IVA que suportam na sua actividade imobiliária sem que exista qualquer justificação para o efeito, entendemos que deveriam ser ponderadas as seguintes alterações legislativas: Revogação da alínea c) do n.º 6 do artigo 24.º do CIVA, na qual se estabelece a obrigação de regularizar de uma só vez o IVA deduzido, considerando-se que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve inicialmente lugar à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respectiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento com eles relacionadas, quando o imóvel passe a ser objecto de uma locação isenta.

Esta regra é altamente penalizadora para os operadores económicos que tenham imóveis destinados à locação, sobretudo tendo em conta que, na maioria das vezes, os contratos de locação apenas são isentos de IVA porque, por motivos alheios à vontade dos proprietários, não é possível

cumprir todos os requisitos necessários para que possa haver renúncia à isenção.

Com efeito, não nos parece legítimo exigir semelhante regularização tendo em conta que, à partida, nada obsta a que dentro do período de regularização ainda não decorrido o imóvel possa ainda ser afecto a uma actividade sujeita a IVA, que confira o direito à dedução, sendo mais adequado que a regularização devida seja efectuada numa base anual.

- (ii) Revogação da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime de Renúncia, ao abrigo da qual 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, as deduções efectuadas, quando, ainda que não seja afecto a fins alheios à actividade exercida pelo sujeito passivo, o bem imóvel não seja efectivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos consecutivos.

A revogação desta regra funda-se nos mesmos motivos referidos no ponto (i) anterior.

Caso, ao contrário do que sugerimos, se opte por manter esta regra, consideramos essencial que se esclareça:

- (a) Que a obrigação de regularização aí prevista apenas se aplica relativamente ao IVA que tenha onerado a aquisição de um imóvel, e não ao IVA que tenha sido suportado com a construção de um imóvel;
- (b) Que tal obrigação apenas existe quando o imóvel, não obstante estar afecto a uma actividade sujeita a IVA, não esteja efectivamente a ser utilizado nem esteja a ser desenvolvida qualquer actuação com vista a permitir a sua utilização efectiva numa actividade sujeita a IVA, como seja uma locação com renúncia à isenção.

Ou seja, o preceito deve ser interpretado no sentido de não ser aplicável, não havendo lugar a qualquer regularização, sempre que não obstante o imóvel estar vago há mais de 2 anos consecutivos, seja intenção do respectivo proprietário arrendá-lo com sujeição a IVA, estando em condições de provar que realizou e está a realizar todos os esforços necessários para arrendar o imóvel, com renúncia à isenção de IVA.

Adoptar um entendimento distinto seria penalizar de forma muito gravosa os operadores económicos com imóveis destinados ao arrendamento que, para além de

terem imóveis que durante mais de dois anos consecutivos não geraram qualquer rendimento, ainda seriam obrigados a devolver ao Estado, de uma só vez, o IVA deduzido como referência a tais imóveis por todo o período de regularização ainda não decorrido, e constituiria uma clara violação do Direito Comunitário.

- (iii) A manterem-se as regularizações a efectuar de uma só vez impostas quer pelo artigo 24.º, n.º 6, c) do CIVA, quer pelo artigo 10.º, n.º 1, b) do Regime de Renúncia (que, como referido supra, em nossa opinião, deveriam idealmente passar a ser regularizações anuais), o princípio previsto no artigo 25.º, n.º 4 do CIVA deveria ser estendido também às situações nas quais tenha havido uma regularização por imposição da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime de Renúncia, passando a permitir-se expressamente a “reversão parcial” de tal regularização, sempre que os imóveis em causa sejam, ainda durante o seu prazo de regularização, afectos a actividades que conferem o direito à dedução do IVA, sob pena de se estar, mais uma vez, a violar o Direito Comunitário.
- (iv) Revogação do actual n.º 2 do artigo 2.º do Regime de Renúncia, com a sua substituição por uma regra que permita a renúncia à isenção de IVA sempre que, reunidas as condições objectivas e subjectivas necessárias, ainda esteja a decorrer o período de regularização.

Não sendo aceite tal revogação, consideramos que, dado que a redacção do preceito não é clara, seria aconselhável a sua alteração no sentido de tornar inequívoco que, ao contrário do que parece ser a opinião da Administração Fiscal, para que se possa aplicar a respectiva alínea c) (ao abrigo da qual é possível renunciar à isenção na transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o respectivo prazo de regularização), basta que o imóvel tenha sido anteriormente afecto a uma actividade que tenha conferido o direito à dedução do IVA suportado, estando ainda a decorrer o respectivo prazo de regularização, não sendo necessário que operação pretendida seja imediatamente posterior a uma operação efectuada com renúncia à isenção.

Dever-se-ia igualmente esclarecer que o facto de haver lugar a uma regularização fundada na não utilização efectiva do imóvel durante mais de dois anos consecutivos não obsta a que se possa considerar verificada a circunstância descrita na alínea c) do n.º 2 do artigo 2.º do Regime de Renúncia (este esclarecimento apenas seria necessário no caso de não ser revogada a regra actualmente prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do Regime de Renúncia).

Na nossa modesta opinião, as alterações sugeridas permitiriam evitar abusos em matéria de dedução do IVA suportado na actividade imobiliária, sem desvirtuar a tão desejada e necessária neutralidade fiscal.

