

FEVEREIRO 2018



# **Exigência de devolução do IVA da atividade imobiliária é ilegal no caso de imóveis desocupados, quando provados os esforços com vista à afetação a atividade tributada**

O Tribunal de Justiça da União Europeia, através de decisão de 28 de fevereiro, emitida no âmbito do **Processo C-672/16**, determinou não ser devida a devolução do IVA deduzido inicialmente quanto a imóveis desocupados há mais de dois anos, contrariando o entendimento da Autoridade Tributária portuguesa sobre esta matéria.

A presente decisão foi emitida no âmbito de um reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia ("TJUE"), realizado pelo Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD"), para a resolução de um litígio opondo uma sociedade anónima de investimentos imobiliários à Autoridade Tributária portuguesa ("AT"), a respeito da exigibilidade de regularização das deduções do IVA efetuadas no exercício da sua atividade de compra e venda, locação e gestão de bens imóveis, tanto próprios como de terceiros.

Sucede que o atual Regime da Renúncia à Isenção do IVA, que entrou em vigor em 2017, prevê que os operadores imobiliários estão obrigados a devolver ao Estado, durante o período de regularização de 20 anos, a parcela do IVA deduzido, sempre que os imóveis estejam devolutos por mais de dois anos (prazo entretanto alargado para cinco anos).

No caso concreto a AT considerou que os imóveis, relativamente aos quais tinham sido efetuadas deduções de IVA e que estavam desocupados há mais de dois anos, já não eram utilizados para a prossecução de operações tributadas (de compra e venda, locação ou gestão de bens imóveis), apesar de a sociedade em questão ter demonstrado que, durante esse período, teve sempre a intenção de dar os bens em locação com sujeição ao IVA e tomou as medidas necessárias para esse efeito, aplicando as devidas correções nos períodos correspondentes.

O Tribunal Arbitral, perante a dúvida entre a compatibilidade do entendimento da AT e as disposições da Diretiva IVA, suspendeu a instância e submeteu a questão ao TJUE.

Em resposta, o TJUE começa por constatar que o Estado Português fez uso da faculdade que o legislador da União concedeu aos Estados-Membros, em derrogação à regra geral estabelecida na Diretiva IVA, segundo a qual as operações de locação estão, em princípio, isentas de IVA. Ademais, relembra que segundo a mesma Diretiva, para exercer o direito que surge no momento em que

o imposto dedutível se torna exigível, o interessado tem de ser necessariamente um "sujeito passivo".

Neste seguimento, e na visão do Tribunal, apenas a qualidade em que o sujeito passivo age no momento em que nasce o direito à dedução é relevante para determinar a sua existência. Ou seja, se a AT aceitou, com base nos dados fornecidos por uma empresa, que lhe fosse atribuída a qualidade de sujeito passivo, este estatuto já não pode, em princípio, ser-lhe posteriormente retirado com efeitos retroativos devido à ocorrência ou não ocorrência de determinados factos, no caso a circunstância do imóvel ser ou não efetivamente arrendado para o exercício de uma atividade tributável.

O Tribunal relembra ainda que o direito à dedução previsto na Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado, sendo imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações a montante. Deste modo, embora a Diretiva IVA confira aos Estados-Membros um poder discricionário que permite determinar as modalidades de exercício do direito de opção e mesmo suprimi-lo, não lhes permite utilizar esse poder para revogar um direito à dedução já adquirido.

O Tribunal faz uma ressalva relativamente às situações fraudulentas ou abusivas, admitindo que a AT possa pedir, com efeito retroativo, a restituição das quantias deduzidas nestes casos, uma vez que foram concedidas com base em falsas declarações.

Em resposta final à questão colocada o TJUE conclui que a Diretiva IVA se opõe a uma regulamentação nacional que preveja a regularização do IVA inicialmente deduzido, pelo facto de se considerar que um imóvel, relativamente ao qual foi exercido o direito de opção pela tributação, já não é utilizado pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas, quando esse imóvel ficou desocupado durante mais de dois anos, mesmo se se provar que o sujeito passivo procurou arrendá-lo durante esse período.

# 1

## Decisões judiciais e arbitrais

### 1

**IRC: Novo regime de consolidação fiscal neerlandês viola o Direito Europeu ao não permitir a dedução de juros aos grupos transfronteiriços (Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 22 de fevereiro de 2018. Processos C-398/16 e C-399/16)**

O TJUE foi chamado a aferir a legalidade do regime de integração fiscal em vigor nos Países Baixos, em dois casos que envolveram grupos transfronteiriços.

O primeiro caso referia-se a uma sociedade neerlandesa ("X BV"), parte integrante de um grupo sueco, que incluía também uma sociedade italiana, e que pretendia adquirir as ações desta última sociedade, à data detida por terceiros. Para este efeito, a X BV criou uma outra sociedade italiana, na qual efetuou uma entrada de capital financiada por sociedade sueca do grupo, a qual pagou os respetivos juros.

A X BV procedeu então à dedução do montante dos juros devidos pelo empréstimo a título de imposto sobre o rendimento. A Administração Fiscal neerlandesa considerou que a lei do imposto sobre as sociedades nacional impedia tal dedução por estar relacionada com uma entrada de capital numa subsidiária. Por sua vez, a X BV contestou a decisão alegando que, se lhe fosse concedido o direito a formar uma entidade fiscal única com as outras sociedades do grupo, direito reservado às entidades nacionais, a dedução seria, na prática, possível, concluindo que o regime neerlandês violava a liberdade de estabelecimento instituída pelo Direito Europeu.

No segundo caso, uma sociedade também neerlandesa ("X NV"), detinha indiretamente uma subsidiária no Reino Unido. Nos exercícios de 2008 e 2009 a X NV tinha deduzido nas suas declarações de imposto, como despesa, a perda registada nas suas participações em resultado das variações da taxa de câmbio de divisas. A Administração Fiscal neerlandesa indeferiu essa dedução uma vez que os lucros e perdas a título de uma participação,

não são tidos em conta para a determinação do lucro, de acordo com a legislação fiscal neerlandesa. A X NV contestou a decisão alegando que seria possível efetuar a dedução da perda cambial do seu resultado, se lhe fosse permitido formar uma entidade fiscal única com a filial em causa, considerando deste modo que a decisão violava a sua liberdade de estabelecimento.

Em ambos os casos o Supremo Tribunal dos Países Baixos decidiu suspender a instância e submeter as questões ao TJUE.

O TJUE, após relembrar que a liberdade de estabelecimento determina não só o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, mas também à colocação de entraves ao estabelecimento noutros Estados-Membros, analisa separadamente as questões em apreço.

Em relação à primeira questão, o Tribunal considerou que, para este efeito, a situação de (i) uma sociedade-mãe residente que pretende constituir uma entidade fiscal única com uma filial residente e (ii) uma sociedade-mãe residente que pretenda constituir uma entidade fiscal única com uma filial não residente são, à luz do objetivo desse regime fiscal, objetivamente comparáveis. Deste modo, apenas seria plausível a existência de tal diferença se esta fosse justificada pela necessidade de preservar a repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros, pela necessidade de salvaguarda da coerência do sistema fiscal neerlandês ou, por fim, para obstaculizar a evasão fiscal, justificações que o TJUE não vislumbrou no caso concreto. Neste sentido, o Tribunal decidiu que o Direito Europeu se opõe ao regime neerlandês na medida em que uma sociedade-mãe com sede num Estado-Membro não está autorizada a deduzir os juros de um empréstimo contraído junto de uma sociedade associada com vista a financiar uma entrada de capital numa filial com sede noutro Estado-Membro, ao passo que, se a filial tivesse sede nos Países Baixos, a sociedade-mãe poderia beneficiar dessa dedução formando com aquela uma entidade fiscal integrada.

Quanto à segunda questão, o TJUE concluiu que as situações não podiam ser consideradas objetivamente comparáveis, uma vez que uma sociedade neerlandesa não pode sofrer perdas cambiais na sua participação numa filial residente, exceto no caso, muito excepcional, dessa participação ser denominada noutra divisa que não aquela em que é expresso o resultado da sociedade. O Tribunal

relembra decisões anteriores relativas à liberdade de estabelecimento, que não se pode inferir das disposições do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia que um Estado-Membro seja obrigado a exercer, de maneira assimétrica, a sua competência fiscal para permitir a dedutibilidade das perdas ocasionadas por operações cujos resultados, se fossem positivos, não seriam, em qualquer caso, tributados. Neste sentido, o Tribunal considerou que a legislação em causa não violava o Direito Europeu.

---

## 2 **IMT: Isenção dos Fundos de Investimento Imobiliário (Centro de Arbitragem Administrativa. Decisão Arbitral no âmbito do Processo 440/2017-T, de 15 de janeiro de 2018)**

O Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") foi chamado a decidir um litígio entre a AT e um Fundo de Investimento Imobiliário Aberto ("Fundo"), criado nos termos do Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário.

O Fundo em questão tinha adquirido em 2016 dois imóveis com vista a serem integrados na sua atividade, tendo a AT emitido as respetivas liquidações com a taxa de IMT de 6,5%, liquidações essas que foram objeto de impugnação por parte do Fundo que entendeu que as mesmas eram ilegais em virtude de violarem o disposto no Decreto-lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, que determina que estão *"isentas de sisa as aquisições de bens imóveis efetuadas para um fundo imobiliário pela respetiva sociedade gestora"*. Coube assim ao Tribunal decidir se a posterior isenção relativa ao IMT consagrada no Estatuto dos Benefícios Fiscais ("EBF"), pela Lei do Orçamento de Estado para 2007, veio ou não revogar a isenção de sisa ("IMT") constante no citado Decreto n.º 1/87.

O Tribunal começa por relembrar que, de acordo com o Código Civil, *"quando se não destine a ter vigência temporária, a lei só deixa de vigorar se for revogada por outra lei"*, referindo em seguida que o Decreto-Lei n.º 1/87 não contém qualquer indicação de que o artigo relativo à isenção objeto do litígio teria uma vigência temporária. Pelo que, admitindo-se a sua não revogação por outra lei, a isenção dali constante permanecerá, ainda hoje, em vigor, tal como já tinha sido afirmado pelo mesmo Tribunal na sua decisão no processo n.º 544/2016-T, declarando a ilegalidade das mencionadas liquidações, objeto do processo em apreço.

## 2 Instruções administrativas

### 1 **IS: Fator "sorte" e a incidência de Imposto do Selo (Informação Vinculativa no âmbito do Processo n.º 2017001105, divulgada em 08.02.2018)**

A AT veio esclarecer, relativamente aos concursos e passatempos *online* que atribuem prémios, por exemplo, às publicações com mais "gostos" na página de *facebook* oficial de uma marca, não estão sujeitos a Imposto do Selo ("IS") quando a iniciativa pretenda premiar o mérito profissional, técnico ou artístico dos candidatos.

Segundo o entendimento da AT o elemento distintivo na qualificação de uma determinada operação como sendo ou não afim ao jogo reside na presença ou não do fator "sorte" que, não estando presente nos prémios atribuídos, devem os mesmos afastar-se da incidência do IS.

### 2 **IMT: Período de manutenção do domicílio fiscal relativo ao benefício na aquisição de habitação própria e permanente (Informação Vinculativa emitida no âmbito do Processo n.º 2018000018, divulgada em 12.02.2018)**

A AT veio esclarecer que, para que se mantenha o benefício de aplicação de taxa reduzida do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis ("IMT") na aquisição de prédios urbanos destinados exclusivamente à habitação própria e permanente, o respetivo beneficiário deve manter o prédio adquirido destinado a esse fim por um prazo de seis anos a contar da data da aquisição, salvo se o mesmo for vendido durante esse período.

### 3 **IS: Comissões na intermediação de seguros (Informação Vinculativa emitida no âmbito Processo n.º 2017000903, divulgada em 12.02.2018)**

A AT veio esclarecer que a comissão (de angariação) paga ao "mediador intermediário" pelo "mediador

principal" não consubstancia facto tributário em sede de IS, ao contrário do que se verifica com a comissão paga pela companhia de seguros ao "mediador principal", podendo, no entanto, o IS devido pelo "intermediador principal" ser repartido na proporção da vantagem obtida nos moldes fixados no contrato celebrado entre os dois mediadores com o "mediador intermediário".

## 4

### **IMT: Obrigação de submissão da Declaração Modelo 11 por advogados e solicitadores (Ofício Circulado n.º 40116, de 15.02.2018)**

Tendo surgido dúvidas relativamente à obrigação de comunicação à AT de atos ou contratos sujeitos a registo predial por advogados e solicitados, foi consultado o Instituto de Registo e Notariado para obtenção do seu entendimento sobre esta matéria.

A AT veio assim divulgar o entendimento daquele Instituto no sentido de estarem dispensadas as entidades e profissionais emitentes de documentos particulares autenticados eletronicamente depositados, mencionados no Código do IMT, designadamente advogados e solicitadores, se, em simultâneo com o ato de autenticação e depósito eletrónico do documento, solicitarem o registo (predial) dos atos titulados, no mesmo ambiente ou plataforma informática, transferindo-se deste modo a obrigação de comunicação dos elementos para a esfera dos serviços de registo predial através da declaração Modelo 11.

## 5

### **IVA: Regularização em virtude de rappel através de nota de débito (Informação Vinculativa emitida no âmbito do Processo n.º 12747, divulgada em 20.02.2018)**

A AT veio esclarecer que a retificação do valor das operações, por motivos de concessão de desconto, com ou sem regularização do imposto é, por norma, da responsabilidade do fornecedor dos bens ou serviços que, para o efeito, deve emitir a correspondente nota de crédito. No entanto, pode ser também efetuada mediante a emissão de uma nota de débito pelo adquirente, com a identificação do documento a retificar, bem como do motivo da retificação.

Quando seja efetuada uma retificação do valor das operações pelo adquirente, através da emissão

de nota de débito, por concessão de desconto, deve aquele efetuar a regularização do IVA a favor do Estado e proceder ao seu registo no campo 41, devendo ainda ser incluído pelo fornecedor, no campo 40 (e respetivo anexo) da declaração periódica, não devendo nestes casos o último emitir nota de crédito.

## 6

### **IVA: Dedução do imposto constante de faturas emitidas em nome da incorporada (Informação Vinculativa emitida no âmbito Processo n.º 12763, divulgada em 20.02.2018)**

Foi divulgado o entendimento da AT relativamente ao direito à dedução, por parte da sociedade incorporante, do IVA contido nas faturas emitidas em nome da sociedade incorporada, no âmbito de um processo de fusão.

A AT veio esclarecer, mais uma vez, que pode ser deduzido o IVA constante das faturas emitidas em nome da sociedade incorporada, cuja emissão pelos respetivos fornecedores tenha ocorrido já após a cessação da atividade daquela sociedade ou tenham data de emissão anterior mas que sejam rececionadas pela entidade incorporante após aquela data, por esta ter incorporado todos os direitos da sociedade fundida em conformidade com a lógica de continuidade subjacente à fusão.

## 3

### **Legislação**

## 1

### **IRS / IRC - Alteração dos documentos a integrar o dossiê fiscal**

Foi publicada em Diário da República a **Portaria n.º 51/2018, de 16 de fevereiro**, que procede à alteração dos documentos que devem integrar o dossiê fiscal, nos termos do artigo 129.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e do artigo 130.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, passando a incluir expressamente "Mapas, de modelo oficial, da reavaliação efetuada nos termos do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 novembro" e outros mapas que

se justificam para fins de controlo fiscal por parte da Inspeção Tributária e Aduaneira.

A Portaria procede ainda à aprovação do mapa de modelo oficial a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, designadamente:

- Modelo 34.7 - Mapa da reavaliação de ativos não totalmente depreciables;
- Modelo 34.8 - Mapa da reavaliação de ativos totalmente depreciables.

Estes modelos de mapa, quando processados informaticamente, devem observar a estrutura de dados que consta do Anexo III à Portaria, da qual faz parte integrante, ser gerados em formato normalizado, na linguagem XML, e respeitar o esquema de validação em formato XSD, disponibilizado no portal das finanças.

Mantêm-se entretanto em vigor:

- Modelos 33.1 a 33.19 - Mapas de reintegrações de elementos do ativo reavaliados ao abrigo de legislação fiscal;
- As disposições da Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro, e correspondentes Anexos II e III, no que respeita ao Modelo 30 - Mapa de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários e Modelo 31 - Mapa de mais-valias e menos-valias;
- A Portaria n.º 94/2013, de 4 de março, que aprovou o Modelo 32 - Mapa de depreciações e amortizações, suas instruções de preenchimento e respetiva estrutura de dados.

A constituição do dossier fiscal nos termos previstos na referida portaria aplica-se aos períodos de tributação iniciados em, ou após, 1 janeiro de 2017.

## 2 Alteração à lista de jurisdições participantes

Foi publicada em Diário da República a [Portaria n.º 58/2018, de 27 de fevereiro](#), que procede à alteração da Portaria n.º 302-D/2016, de 2 de dezembro, relativa às jurisdições participantes no *Common Reporting Standard* ("CRS") a que se refere o n.º 6 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro.

A lista de jurisdições participantes prevista no artigo 3.º da referida Portaria foi atualizada no sentido de passar a incluir: Azerbeijão, Bahamas, Bahrain, Nigéria e Qatar.





## Para mais informação:

### **FERNANDO CASTRO SILVA**

fernando.castro.silva@garrigues.com  
**T** +351 213 821 200

### **PEDRO MIGUEL BRAZ**

pedro.miguel.braz@garrigues.com  
**T** +351 213 821 200

### **TIAGO CASSIANO NEVES**

tiago.cassiano.neves@garrigues.com  
**T** +351 213 821 200

Siga-nos:



# GARRIGUES

O conteúdo da presente publicação tem caráter geral, não constituindo opinião profissional nem assessoria jurídica. © Reservados todos os direitos. É proibida a sua exploração, reprodução, distribuição, divulgação pública ou alteração sem o prévio consentimento escrito da **Garrigues Portugal, S.L.P. - Sucursal**