A Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Imobiliárias: uma Perspectiva Prática

ISABEL VIEIRA DOS REIS*

Índice: 1. Introdução; 2. A caducidade das renúncias exercidas ao abrigo do regime anterior; 3. O caso particular dos contratos de locação financeira; 4. A limitação do regime da renúncia a sujeitos passivos residentes; 5. A regularização do IVA de uma só vez por inutilização do imóvel; 6. Conclusões.

1. Introdução

Decorridos cinco anos desde a entrada em vigor do regime da renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias, atualmente previsto no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro (DL21/2007) [1], importa apresentar um breve balanço sobre a sua vigência e as dificuldades com que o mesmo se defrontou na sua aplicação prática, tendo, designadamente, em conta as diversas críticas que foram entretanto avançadas e a forma como foram sendo recebidas tanto pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), em particular através do Ofício-Circulado n.º 30.099/2007, de 9 de feve-

* Advogada, *Garrigues Portugal*.

[1] Que entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

reiro, como pelos tribunais portugueses. É relevante que os investidores imobiliários dominem os diversos regimes jurídico-tributários que têm à sua disposição para efeitos de avaliação do seu investimento, quer ao nível dos gastos que o mesmo possa envolver, entre os quais poder-se-á incluir o IVA suportado caso não seja dedutível, quer quanto ao modelo contratual a adotar para efeitos de exploração do imóvel, se diretamente ou através de uma terceira entidade por simples locação, pela celebração de um contrato atípico com elementos de arrendamento e de prestação de serviços, por contrato de utilização de loja, por cessão de exploração, por contrato de gestão imobiliária, entre outros.

As críticas ao atual regime tiveram essencialmente origem no facto de o legislador nacional, mandatado pelo legislador comunitário pelo artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2006/112 do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva do IVA[2]), que lhe conferiu uma ampla margem de manobra na sua regulação[3], ter estabelecido um regime com regras mais apertadas do que o anteriormente aprovado pelo Decreto-Lei n.º 241/1986, de 20 de agosto (DL 241/1986)[4], algumas de teor questionável em face dos princípios comunitários aplicáveis ao IVA, designadamente quanto ao princípio da neutralidade e da proporcionalidade. Sustentou o legislador nacional, tal como confessado no preâmbulo do DL 21/2007, que o novo regime visou integrar um conjunto de medidas destinado a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vinham verificando, designadamente no âmbito de operações realizadas entre empresas do mesmo grupo societário[5].

É díspar o número de condições que este novo regime institui comparativamente com o anterior, o que trouxe algumas dificuldades na sua aplica-

---

[2] A respeito da evolução histórica da consagração destes conceitos no direito comunitário *vd.* Terra, Ben / Kajus, Julie, *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT 2010*, Volume 1, IBFD, pág. 841 e segs.

[3] Entre outros, *vd.* acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 9 de setembro de 2004, proferido no âmbito do Processo C-269/03, "Kirchberg".

[4] *Vd.*, entre outros, Neves, António Beja e Arnaldo, Afonso, "O sector imobiliário e o IVA. Perspetivas de uma relação conturbada", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 2.

[5] A este respeito, *vd.* Braga, António Pedro, "Da incompatibilidade com os princípios harmonizados do novo regime da renúncia à isenção de IVA nas operações imobiliárias", *Fiscalidade*, n.º 34, abril-junho 2008, pág. 90.

ção, de âmbito muito mais restrito, o que não deixa de nos surpreender em face da amplitude do artigo 137.º da Diretiva do IVA. Por exemplo, onde anteriormente se limitava a sua aplicação ao arrendamento ou transmissões de imóveis ou partes autónomas[6], atualmente cinge-se a sua aplicação, entre outras condições objetivas estabelecidas, (i) à locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes[7]; (ii) à transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para a construção[8]; (iii) a que o imóvel esteja inscrito na matriz em nome do proprietário ou ter sido pedida a respetiva inscrição[9]; (iv) a que o imóvel não se destine a habitação[10]; (v) a que a operação diga respeito à totalidade do imóvel[11]; (vi) a que, na locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a 25 avos[12] do valor de aquisição ou construção do imóvel[13]; e (vii) ao arrendamento, ficando excluída a sua aplicação na sublocação de imóveis não destinados a fins industriais[14].

Por outro lado, ao abrigo do DL 241/1986, quando a renúncia à isenção tivesse sido precedida de uma locação isenta, o direito à dedução do imposto suportado era limitado à proporção do número de anos em que o imóvel estivesse estado afeto a uma atividade ou sector tributado[15]. De acordo com o DL 21/2007, a quebra na cadeia de operações sujeitas e não isentas no decurso do período da regularização impede a sucessiva aplicação do regime[16].

O DL 241/1986 estabelecia ainda que os sujeitos passivos deviam utilizar os imóveis, total ou parcialmente, em atividades tributadas[17], enquanto

---

6 De acordo com o artigo 12.º, n.º 4 e 5, do Código do IVA, então em vigor.

7 Nos termos da atual redação do artigo 12.º, n.º 4, do Código do IVA.

8 *Cfr.* artigo 12.º, n.º 5, do Código do IVA e artigo 2.º, n.º 1, c), do atual regime.

9 *Cfr.* artigo 2.º, n.º 1, b), 1.ª parte.

10 *Cfr.* artigo 2.º, n.º 1, b), 2.ª parte.

11 *Cfr.* artigo 2.º, n.º 1, b), 2.ª parte.

12 Na versão já atribuída pela Lei do Orçamento do Estado (Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro). A redação inicial desta norma limitava o valor da renda a 15 avos do valor de aquisição ou construção.

13 *Cfr.* artigo 2.º, n.º 1, e).

14 *Cfr.* artigo 2.º, n.º 4.

15 *Cfr.* artigo 4.º, n.º 4 a 6, do DL 241/86.

16 *Cfr.* artigo 2.º, n.º 2, c), do atual regime.

17 *Cfr.* artigo 12.º, n.º 4 e 5, do Código do IVA, na sua redação atual.

que, no novo regime, (i) os sujeitos passivos devem utilizar os imóveis, total ou predominantemente, em atividades que confiram o direito à dedução[18]; e (ii) o conjunto das operações que pratiquem e que confiram o direito à dedução tem que ser superior a 80% (com exceção daqueles cuja atividade tenha por objeto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação)[19].

Por outro lado, anteriormente a renúncia à isenção só operava com a outorga da escritura pública de transmissão ou contrato de locação dos imóveis[20]. O atual regime possibilita ainda a sua aplicação no caso de contrato de locação financeira relativo a imóvel a construir, mas apenas no momento em que o locador tome posse do imóvel[21].

São ainda consagradas no artigo 7.º algumas regras de determinação do valor tributável quando as operações imobiliárias sejam realizadas entre entidades que se encontrem em relação especial[22/23]. Apenas cinco anos depois, com a Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro), foram consagradas regras semelhantes, de forma generalizada, no Código do IVA no artigo 16.º, n.º 10.

Por fim, para além da obrigação de regularização nas situações já anteriormente previstas no DL 241/1986, que, no essencial, remetiam para o Código do IVA[24], o atual regime prevê ainda, no artigo 10.º, n.º 1, b), a regularização, de uma só vez, do IVA deduzido quando o bem imóvel não seja efectivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a três[25] anos consecutivos.

As críticas avançadas começaram desde logo por questionar a limitação da sua aplicação aos prédios que se encontrem em propriedade horizon-

---

18 *Cfr.* artigo 12.º, n.º 5, do Código do IVA.

19 *Cfr.* artigo 3.º, n.º 1, a).

20 *Cfr.* artigo 4.º, n.º 2, do DL 241/86.

21 *Cfr.* artigo 5.º, n.º 1, na redação atribuída pela Lei do Orçamento do Estado para 2012.

22 Determinadas de acordo com o artigo 63.º do Código do IRC.

23 Sobre o regime dos preços de transferência nas operações imobiliárias tributadas, *vd.* Martins, Alexandra Coelho (Coimbra, 2009) *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, pág. 191 e segs.

24 *Cfr.* artigo 6.º, n.º 1, alíneas b) a d), do DL 241/86.

25 Na redação atribuída pela Lei do Orçamento do Estado para 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro).

tal, deixando de fora as partes autónomas que permitissem uma utilização independente, assim como se comentou o facto de se estabelecer um valor mínimo para a renda a acordar (esta norma, porém, mais percetível tendo em conta as situações de abuso verificadas) ou a circunstância de a dedução do IVA estar limitada nas situações de grandes obras ao aumento do valor patrimonial tributário em mais de 50%, o que pode originar algumas situações de diferenciação injustificada em casos em que o aumento exigido não se manifeste com tanta expressão, ainda que o investimento possa ser significativo.

No que concerne à limitação estabelecida quanto ao valor da renda, colocaram-se diversas dúvidas quanto à sua aplicação quando, por exemplo, estivesse previsto um período de carência. Entretanto, a AT veio esclarecer que deve atender-se "ao valor total das rendas fixadas para a vigência do contrato a dividir pelo número de anos em que este está previsto vigorar"[26].

Outra alteração que tem provocado contestação entre a doutrina[27], admitindo até alguns autores violar os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade[28], respeita à opção do legislador em limitar a aplicação do presente regime à transmissão do direito de propriedade, deixando de fora as figuras parcelares do direito de propriedade como o direito de superfície. Não nos parece ser motivo suficiente para que estes direitos reais fiquem de fora deste regime, revelando-se ser uma medida desproporcionada ao fim pretendido de combate à fraude fiscal, que o legislador tenha sido motivado nesta decisão pelo facto de vislumbrar (equacionamos nós) que apenas o superficiário suportará o ónus do IVA, na medida que explorará diretamente a construção e que o seu direito à dedução não ficará assim condicionado atendendo à tendencial durabilidade do contrato em apreço, muitas das vezes para além do período de regularização. A questão não se prende certamente com o investimento inicial e a primeira ocupação do imóvel. O problema coloca-se, ao invés, na fase de transmissão do direito de superfície em que o transmitente, ao ser impedido de renunciar à isenção nessa operação, terá que proceder à regularização do IVA deduzido, se ain-

---

[26] *Vd.* Parecer n.º 82/07, de 11 de janeiro de 2008, do Centro de Estudos Fiscais, §5.

[27] *Cfr.* Braga, António Pedro (2008), pág. 89.

[28] *Vd.* Martins, Elisabete Louro, "O direito de renúncia à isenção de IV nas operações imobiliárias e o direito de dedução", *Fiscalidade*, n.º 41, ISG, janeiro-março 2010, pág. 34.

da estiver a decorrer o respetivo período de vigilância. Consequentemente, quebrar-se-á a neutralidade do imposto por motivo injustificável uma vez que se tratam de situações em substância economicamente iguais, cabendo-lhes, porém um tratamento diferente injustificável[29], impedindo-se a repercussão[30] do imposto suportado no consumidor final, objetivo primordial do *modus operandi* deste imposto.

Por seu turno, também não se entende a exigência de mais de 80% das operações que o transmitente/locador e o adquirente/locatário pratiquem terem que conferir o direito à dedução, com a exceção dos sujeitos passivos que se dediquem, com caracter de habitualidade, à construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para a venda ou locação. Parece-nos ser desnecessária tal condição uma vez que, impondo o regime da renúncia a aplicação do método da afetação real, o sujeito passivo deduzirá na totalidade o IVA suportado que seja exclusivamente afeto à operação imobiliária subjacente, independentemente do volume das operações que realize conferirem na totalidade ou não o direito à dedução. A este respeito, refira-se, por exemplo, que se questionou se a situação de dispensa de aplicação desta norma quanto ao *pro rata* superior a 80% poderia ser aplicável aos fundos de investimento na medida que, tratando-se de instituições de investimento coletivo, têm como único objetivo o investimento e não "a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para a venda ou locação" como a norma o exige expressamente. Constituindo os fundos de investimento imobiliário um veículo de investimento frequentemente adotado pelos investidores no sector imobiliário, não nos pareceria ser de afastar tal norma, nem se nos afiguraria ser esse o espírito do legislador, ainda que o seu objeto não fosse o exigido pelo artigo 3.°, n.° 3, do regime em apreço. Todavia, dada a premência de tal esclarecimento, a AT veio entretanto confirmar tal entendimento através de informação emitida no âmbito do Processo A100 2007368, sancionado por despacho do SDG dos Impostos, de 16/02/2009.

Enunciadas algumas situações que motivaram um significativo descontentamento entre os operadores do sector imobiliário, cabe aqui partilhar

---

[29] *Cfr.* Braga, António Pedro (2008), pág. 97.

[30] Relativamente ao mecanismo da repercussão tributária, Vasques, Sérgio (Coimbra, 2011) *Manual de Direito Fiscal*, pág. 340 e segs.

algumas das dificuldades encontradas na aplicação do regime em análise, muitas de ordem prática e ainda não tratadas, pelo menos, institucionalmente pela AT.

2. A caducidade das renúncias exercidas ao abrigo do regime anterior

Dispõe o artigo 5.º do DL 21/2007 que as renúncias à isenção validamente exercidas ao abrigo do DL 241/1986, então revogado, continuam a produzir efeitos enquanto vigorarem os contratos respetivos. Esta norma transitória trouxe inicialmente algumas incertezas quanto ao seu âmbito de aplicação, designadamente nas situações de alteração subjetiva de contratos decorrida, nomeadamente, de cessão de posição contratual[31], de fusão (no âmbito da qual se extingue o locador ou locatário) ou de transmissão de imóvel arrendado cuja locação se regia pelo regime em apreço. Questionava-se a este respeito se, na sequência das alterações verificadas, se a renúncia anteriormente exercida caducava e, consequentemente, era necessário solicitar novo certificado, o que exigia a reavaliação da aplicação, em particular, das condições subjetivas relativamente ao novo locador ou locatário, o que muitas das vezes afastava a sua aplicação e implicava a regularização do IVA deduzido, questionando-se assim se não estava violado o princípio da confiança legítima[32].

O DL 241/1986 estabelecia que os sujeitos passivos que aplicassem o regime em apreço tinham que comunicar à repartição de finanças competente, no prazo de 30 dias, as alterações que tivessem relevância para efeitos de regularização das deduções inicialmente praticadas, verificadas durante o período de regularização (de 10 anos até 13/02/2001[33] ou de 20 anos desde essa data). Previa-se, assim, nestas situações a necessidade de comunicação

[31] Não nos referimos neste caso ao próprio enquadramento em IVA das cessões de posição contratual qualificadas para efeitos deste imposto como prestações de serviço sujeitas nos termos gerais.

[32] *Cfr.* Neves, António Beja / Arnaldo, Afonso (Ano I, n.º 2), pág. 121.

[33] *Cfr.* Decreto-Lei n.º 31/2001, de 8 de fevereiro, que entrou em vigor naquela data e dispunha que este novo prazo era aplicável aos bens imóveis cuja aquisição ou conclusão das obras tenha ocorrido a partir da data da entrada em vigor do presente diploma, mantendo-se a aplicação do regime anterior relativamente às situações ocorridas até àquela data.

da alteração, ainda que num caso de alteração subjetiva e uma vez que as condições à sua aplicação eram menos apertadas, a maioria das vezes a simples alteração subjetiva ao contrato de locação não tinha qualquer impacto, uma vez que não se estabelecia, por exemplo, a referida regra do *pro rata* superior a 80%.

Ultrapassadas as incertezas iniciais, chegou-se à conclusão que, tanto no caso de cessão de posição contratual[34], como no da fusão, era necessário obter novo certificado e que, para esse efeito, era fundamenteal reavaliar previamente as condições aplicáveis estabelecidas pelo novo regime. Veja-se, por exemplo, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de novembro de 2009, proferido no âmbito do Processo n.º 0486/09, que veio confirmar este entendimento no caso de venda de imóvel arrendado sujeito ao regime da renúncia, em consequência da qual a sucessão no contrato de arrendamento opera *ope legis* de acordo com o artigo 1057.º do Código Civil. Este Tribunal decidiu no mesmo sentido do acórdão anterior de 30 de julho de 2002 (Rec. n.º 139/02) que julgara ser o certificado de renúncia à isenção um "acto constitutivo de direitos em matéria tributária, pelo que não pode ser revogado unilateralmente", considerando ter o mesmo caducado no situação *sub judice* na sequência da alienação do imóvel. Recordamos, a este respeito, que, para que o regime seja aplicável é necessário que "o imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respectiva inscrição, e não se destine a habitação". Acontece que, tanto no caso de transmissão de propriedade de imóvel arrendado, como no caso de fusão em que o locador é incorporado noutra sociedade, tal condição não se verifica quanto ao contrato de locação e não é possível obter previamente o referido certificado antes de o efeito jurídico da

[34] Afastamos aqui a discussão quanto à natureza jurídica da cessão da posição contratual, se na verdade se trata de uma transmissão em bloco de um contrato que se mantém intacto (entre outros, *vd.* Cordeiro, Menezes, (Lisboa, 1980) *Direito das Obrigações*, Volume 2, AAFDL, pág. 131), ou se de um novo contrato (neste sentido, *vd.* Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, (Coimbra, 2003) *Direito das Obrigações, Vol. II, Transmissão e extinção das obrigações não cumprimento e garantias do crédito"*, págs. 76 e segs., que defende que na cessão da posição contratual se procede à celebração de um novo contrato uma vez que o que se transmite é "a situação jurídica complexa de que era titular o cedente em virtude de um contrato celebrado com outrem", e não o próprio contrato, que é uma realidade intransmissível.

transmissão operar. Nestes casos deve considerar-se extensível a previsão da norma constante do artigo 2.º, n.º 3, do regime em análise que refere que no caso de contratos realizados em simultâneo, em que haja lugar à renúncia à isenção, a referida condição deve verificar-se em relação ao sujeito passivo que realiza a transmissão no imóvel no primeiro dos contratos, esbarrando na proibição estabelecida no artigo 11.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária quanto à interpretação analógica em matéria fiscal?

Pense-se, por exemplo, no caso flagrante da fusão de sociedades que se dediquem à atividade de locação financeira em que, proprietárias de diversos imóveis, sejam incorporadas noutras sociedades de igual natureza. Com a operação de fusão, e por força da lei, verificar-se-á a transmissão da propriedade dos imóveis e da posição contratual de locadora da sociedade incorporada para a incorporante. Assumindo que os imóveis transferidos tenham sido adquiridos com IVA pela sociedade incorporada, o respetivo certificado caducará por efeito da fusão. Por outro lado, em termos de atualização da matriz, apenas com o registo definitivo da fusão na correspondente conservatória é que a sociedade incorporante se extinguirá e só após este momento é que será possível atualizar as respetivas matrizes prediais, o que impossibilitará a obtenção prévia dos respetivos certificados quanto aos contratos de locação, para além de não serem de emissão imediata uma vez que exijem a confirmação do locatário e para cuja emissão a AT dispõe de 10 dias (ainda que, na maioria dos casos, fiquem imediatamente disponíveis no Portal das Finanças assim que confirmados pelo locatário). Nestes casos, e atendendo à limitação jurídica existente quanto à atividade em apreço que só pode ser prosseguida por sociedades de locação financeira, que têm como objecto social exclusivo o exercício da actividade de locação financeira, muito provavelmente encontrar-se-ão verificadas as condições subjetivas previstas no artigo 3.º do regime em apreço (salvo no caso de transição do regime anterior para o atual), pelo que, pelo menos em tese, não haverá entrave à sua aplicação, com exceção do entrave formal quanto à emissão do certificado (e assumindo a verificação das restantes condições).

Até poder-se-ia entender, no caso particular da fusão, não estarem caducados os certificados anteriores atendendo, em particular, que tanto a doutrina como a jurisprudência têm defendido a este respeito que a extinção da sociedade incorporada apenas opera nominalmente na medida que o seu

património é integrado na sociedade incorporante[35], como se aquela sociedade não se extinguisse, sucedendo-lhe nos seus direitos e obrigações. Na verdade, a propriedade dos imóveis mantém-se no património incorporado, ainda que ocorra uma alteração do nome do proprietário (e consequentemente do locador), não porque tenha havido uma verdadeira transmissão do imóvel, por venda ou doação, e consequente cessão da posição contratual de locador (que implicaria a sua saída do património do transmitente para integrar o património do adquirente), mas porque o "anterior" proprietário (sociedade incorporada) passa a envergar as vestes da sociedade incorporante com a consequente incorporação de patrimónios por as duas sociedades passarem a ser uma única pessoa jurídica. Pelo que, apesar da modificação subjectiva verificada nos contratos de locação, a mesma não deveria implicar a caducidade dos certificados anteriormente emitidos até porque se mantêm inalteradas as condições contratadas, não havendo lugar a novos contratos.

Deste modo, admitimos que o legislador pudesse ter previsto algumas situações de dispensa de emissão de novo certificado, ou, pelo menos, a AT já pudesse, por instrução administrativa, ter definido o procedimento a adotar nestes casos, evitando que os sujeitos passivos tivessem que alternar entre a apresentação de pedidos de informação vinculativa e de requerimentos *ad hoc* em face do silêncio da AT quanto a esta matéria.

3. O caso particular dos contratos de locação financeira

Empenhado na sua missão de combate à fraude e evasão fiscais, o legislador descuidou algumas situações em particular, designadamente quanto ao caso das sociedades de locação financeira[36].

Em primeiro lugar, cabe interrogar se a exclusão de aplicação do *pro-rata* superior a 80% pode aplicar-se às sociedades de locação financeira

---

[35] *Vd.*, neste sentido, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul n.º 01162/03, de 15 de junho de 2004, que refere que, quanto aos créditos de IVA da sociedade incorporada, "a sociedade incorporante passa a proceder em termos de créditos e débitos de imposto como se de uma única pessoa jurídica e tributária se tratasse".

[36] A este respeito, *vd.* Parecer n.º 82/07, de 11 de janeiro de 2008, do Centro de Estudos Fiscais.

(igual dúvida colocada quanto aos fundos imobiliários a que a AT já veio esclarecer como acima referido) que, conforme o respetivo regime jurídico (Decreto-Lei n.º 72/95, de 15 de abril) têm como objeto exclusivo o exercício da atividade de locação financeira. Uma vez que a referida exclusão de limitação exige que os sujeitos passivos tenham por objecto, entre outras atividades, a aquisição de imóveis para revenda ou para locação, fica a dúvida em saber se a mesma pode ser aplicável às sociedades de locação financeira, dedicadas em exclusivo à atividade de financiamento. Parece-nos, contudo, que a melhor interpretação terá que ser a de admitir a aplicação desta norma nos casos em apreço uma vez que a atividade de locação financeira obriga à aquisição de imóveis para locação, ainda que como forma de financiamento ao locatário na aquisição de imóveis.

Em segundo, a limitação estabelecida quanto à sublocação não se entende em particular num caso de locação financeira. Como se sabe, os contratos desta natureza não são mais do que um financiamento à construção e à aquisição de imóveis, sendo sempre o locatário que tem desde o início a posse e o controlo económico do imóvel. Se o locador suporta o IVA da construção do imóvel terá todo o interesse em renunciar à isenção na locação, não se entendendo a opção do legislador em, nestes casos, limitar a aplicação do regime em análise. Na verdade, não deve ser despicienda a substância económica desta operação, razão pela qual já se tem avançado equacionar-se ser qualificável, economicamente e para efeitos do IVA, um contrato de locação financeira como uma transmissão de bens[37], caso em que a sucessiva sublocação deveria ser tratada como uma locação permitindo-se assim a aplicação do regime da renúncia. Na verdade não podemos ignorar que se definem como transmissões de bens as operações caracterizadas pela transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, tratando-se assim de um "conceito de natureza económica (...) fazendo assim prevalecer a realidade económica sobre os conceitos jurídicos"[38]. Reforça ainda esta ideia o facto de, quer

[37] *Vd.*, em sentido contrário, Silva, Ana Cristina, "A locação financeira imobiliária – aspetos fiscais", *TOC 101*, agosto 2008, que refere que "uma locação financeira é tratada exatamente como uma locação e não como uma forma de aquisição de um bem".

[38] Palma, Clotilde Celorico (2009) *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, pág. 52.

para efeitos contabilísticos, quer em termos do IRC, se tratar o locatário como o proprietário efetivo[39] do bem locado devendo este figurar no seu ativo e incorrendo nas respetivas depreciações contabilísticas e fiscais. Justifica a este respeito a AT que a sublocação do imóvel não pode para efeitos do presente regime ser qualificada como uma locação por não ser esta interpretação "compaginável com as regras do direito civil e com a qualificação jurídica das operações que decorre dos preceitos aplicáveis em matéria de IVA"[40]. Pelo que, mais uma vez, não se entende o motivo de tal limitação, assim como não se vislumbra a razão que levou a discriminar positivamente a sublocação que tenha fins industriais[41].

Adicionalmente, e como acima indicado, não se admite a aplicação do regime em apreço nos casos de locação de terreno para construção. Contudo, a mesma razão que permite a sua aplicação na transmissão de imóveis – a dedução de *inputs* com IVA – deveria justificar a sua extensão à locação de terrenos para construção, até porque o legislador comunitário não limitou a sua aplicação a estes casos uma vez que admite, de forma genérica, que os sujeitos passivos optem pela tributação nos casos de "locação de bens imóveis" (*cf.* artigo 137.°, n.° 1, alínea d), da Diretiva do IVA). Na perspetiva do legislador, a locação de terreno para construção não é produtiva e não deverá implicar um encargo em termos de IVA. Contudo, ignora o legislador o caso de aquisição de terrenos para construção seguida de locação financeira. Nesse sentido, e após algumas críticas inicialmente veículadas quanto ao afastamento do regime da renúncia da locação financeira de imóvel a construir, o legislador veio permitir, através da Lei do Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.° 67-A/2007, de 31 de dezembro), com a alteração ao artigo 5.° do regime em análise, a sua aplicação a estas situações, contudo limitando a dedução ao momento em que a construção termina. Exige-se, assim, a apresentação do pedido da renúncia antes da conclusão da construção do prédio, embora a mesma só produza efeitos "(...), no momento em que o locador tome posse do imóvel". Questionamos, em termos

[39] Veja-se a este respeito §7 e segs. da NCRF 9 relativa às locações, artigo 25.° do Código do IRC e artigo 13.° do Decreto Regulamentar n.° 25/2009, de 14 de setembro.

[40] *Vd.* Parecer n.° 82/07, de 11 de janeiro de 2008, do Centro de Estudos Fiscais, § 20.

[41] Concessão introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2007 (Lei n.° 67-A/2007, de 31 de dezembro).

técnicos, a opção do legislador visto a transmissão da posse do imóvel para o locatário ser um dos efeitos do contrato de locação, que só regressa ao locador quando aquele contrato cesse. Adopta o legislador o entendimento de que, durante a fase de construção do imóvel, o contrato de locação verdadeiramente não existe na sua inteira plenitude (até porque as rendas só são em regra, cobradas, a partir da ocupação do imóvel construído) uma vez que o gozo e fruição do imóvel objeto do contrato não se encontra perfeito e capaz de permitir o exercício desses direitos pelo locatário, eficácia condicionada à conclusão da edificação do prédio. Parecer-nos-ia, contudo, melhor que o legislador se tivesse referido, por exemplo, à inscrição na matriz do prédio edificado. A solução adoptada em estabelecer o "momento em que o locador tome posse do imóvel" como o momento relevante obriga à consideração de outros atos tidos como significativos para outros efeitos que não o da transmissão da posse (que se mantém no locatário) apenas com o propósito de preenchimento do presente normativo, por exemplo, através da elaboração de auto de receção de imóvel construído (conforme já sugerido pela AT[42]), ou quando o locador esteja, por qualquer meio, habilitado a solicitar, enquanto proprietário do imóvel, a sua inscrição na matriz. Estar suspenso o exercício do direito à dedução até à "tomada de posse do imóvel pelo locador", implica para o locador encaixar todo o esforço financeiro respeitante ao IVA durante esse período até à recuperação desse investimento através da dedução do IVA. Tendo em conta a demora que a construção do imóvel pode representar, esse esforço financeiro pode ser muito significativo. Assim, qualquer pagamento que seja efetuado no âmbito do contrato de locação até à renúncia operar tem a natureza de adiantamento por conta das rendas a debitar após a construção. Notamos, a este respeito, que a AT tem entendido que, no caso dos adiantamentos, o IVA aplicável deve seguir o regime do contrato definitivo[43]. Ou seja, no caso em apreço, e até que a renúncia à isenção produza efeitos, os referidos adiantamentos estarão isentos de IVA, havendo lugar à respetiva regulari-

[42] *Cfr.* Parecer n.º 82/07, de 11 de janeiro de 2008, do Centro de Estudos Fiscais, §23.

[43] *Cfr.* despacho emitido no âmbito do Processo C-429 89002, de 29 de junho, referente aos adiantamentos efetuados no âmbito de contratos-promessa.

zação no prazo previsto no artigo 24.º, n.º 2, do Código do IVA quando emitido o respetivo certificado e a dedução passe a operar.

4. A limitação do regime da renúncia a sujeitos passivos residentes

Como acima referido, a aplicação do regime em análise é limitada aos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, ou seja, (i) às pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços e (ii) às que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, nos termos estabelecidos na norma citada.

A AT já referiu a este respeito que a noção de sujeito passivo do IVA assume um caracter transnacional[44] quanto às operações realizadas em Portugal por sujeitos passivos não residentes que não disponham no território português de sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal e que aqui se devam registar para cumprir as obrigações em sede do IVA a que estejam obrigados quando, nomeadamente, o mecanismo da inversão do sujeito passivo não seja aplicável (os vulgarmente designados por "registos de IVA").

Pelo que, atendendo à transnacionalidade do conceito de sujeito passivo, alicerçado na definição consagrada no artigo 9.º da Diretiva do IVA, fica a dúvida sobre a aplicação do regime da renúncia a sujeitos passivos não residentes e se, ao não o permitir, estará a violar o direito comunitário, para além de representar um entrave ao investimento estrangeiro.

Pensemos, por exemplo, no caso em que o proprietário de um imóvel, que tenha deduzido o IVA suportado na sua construção, porque afeto a locação com renúncia à isenção do IVA, vende esse mesmo imóvel a um investidor não residente que pretende, por sua vez, manter o imóvel afecto a locação. Na medida que a simples locação de imóvel não constitui por si

[44] Informação emitida no âmbito do Processo T909 2006018, sancionada pelo Subdiretor-Geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral, em 24/02/2006.

só um estabelecimento estável para efeitos do IRC[45], fará sentido um mero registo de IVA aplicar o regime em apreço, enquanto que para efeitos de tributação direta esta atividade seria, à partida, alheia ao sistema tributário português (com exceção da eventual retenção na fonte de IRC devida sobre as rendas pagas ao investidor não residente)? Estando prevista a aplicação do método da afetação real e atendendo às obrigações declarativas previstas e de utilização de livros de registo estabelecida no artigo 50.º do Código do IVA, entendemos que seria fácil à AT controlar todos os fluxos e operações relacionados com o referido imóvel. Mas deveria ser admissível a sua aplicação para os simples registos de IVA ou tal atividade teria que ser caracterizada, pelo menos para efeitos do IVA, como constituindo um estabelecimento estável em Portugal? Atente-se ao conceito agora integrado no Regulamento de Execução n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de março de 2011,[46] que estabelece entender-se ser um estabelecimento estável para efeitos de localização das prestações de serviços um "qualquer estabelecimento, diferente da sede da actividade económica (...), caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permita efectuar as prestações de serviços que fornece"[47]. Acrescenta ainda este Regulamento que "o facto de dispor de um número de identificação IVA não é em si mesmo suficiente para se considerar que o sujeito passivo dispõe de um estabelecimento estável"[48].

Discute-se, a este propósito, e em particular em face da ausência de orientações administrativas, qual a extensão deste conceito e qual a sua repercussão, designadamente ao nível de estruturas de distribuição estabelecidas em Portugal por sujeitos passivos não residentes, ou como devem em termos práticos ser distinguidos dos simples registos de IVA (para além da inerente atra-

[45] Veja-se a este respeito os Comentários ao Modelo de Convenção Modelo Fiscal sobre o Rendimento e o Património (*cfr.* comentários ao artigo 5.º, §8).

[46] A este respeito, *cfr.* Gamito, Conceição / Belim, Catarina / Chambel, Rita, "Novo regulamento de execução que estabelece medidas de aplicação da Directiva do IVA", *Fiscalidade*, n.º 47, julho-setembro 2011, pág. 88 e segs.

[47] Conceito que reproduz a jurisprudência comunitária proferida até então e que já fora adoptado pela AT nos Ofício-Circulados n.º 30.114/2009, de 25 de novembro, e n.º 30.115/2009, 29 de dezembro.

[48] *Vd.* n.º 3 do artigo 11.º.

ção das operações em IVA no caso dos estabelecimentos estáveis). Questiona-se, por exemplo, se este conceito deve ser distinto do consagrado para efeitos da tributação direta[49] na medida que são conceitos que se interseccionam.

Tem-se referido neste contexto que, para efeitos da avaliação da existência de estabelecimento estável em IVA importa avaliar, em simultâneo, (i) o estatuto de independência da entidade que atua por conta de outrem, no sentido de demonstrar que as entidades contratadas não são meros auxiliares, economicamente dependentes da entidade não residente, e (ii) se o estabelecimento apresenta a estrutura mínima requerida em termos de meios humanos e técnicos necessários. Esta análise faz sentido quando a entidade não residente atua através de um representante ou mandatário em outro Estado, seja através de uma sua subsidiária, seja através, por exemplo, de um agente ou comissário[50]. No caso em particular que acima se descreveu para efeitos de estudo, o não residente apenas procede à locação em Portugal de imóvel, sendo a sua exploração efetuada pelo locatário. A não aplicação do presente regime neste caso, para além de exigir a regularização do IVA deduzido pelo anterior proprietário (caso ainda se encontre a decorrer o período de regularização) uma vez que o regime da renúncia não será aplicável na venda do imóvel ao não residente, fará adicionalmente com que o não residente não possa deduzir os *inputs* que suporte em Portugal relativamente ao imóvel em causa, quer se tratem de despesas correntes como de melhoramentos ou obras de maior dimensão.

Pelo exposto, parece-nos que o legislador deveria reavaliar a sua posição quanto aos sujeitos passivos de IVA não residentes onde podemos estar perante um caso de violação do direito comunitário quanto à discriminação verificada do não residente sem motivo aparente que o justifique, para além de limitar a livre circulação de capitais.

---

[49] *Vd.*, neste sentido, Pistone, Pasquale, "Fixed establishment and Permanent Establishment", *International Vat Monitor*, Vol. 10, No. 3, May/June 1999.

[50] Ainda que o Tribunal de Justiça da União Europeia já tenha defendido não ser suficiente a contratação de intermediários para se concluir pela existência de estabelecimento estável para efeitos do IVA. Este não existirá se aqueles atuarem de forma independente (*cfr.* acórdão de 20 de fevereiro de 1997, Processo C-260/95, "DFDS A/S", e de 17 de julho de 1997, Processo C-190/95, "ARO Lease").

5. A regularização de uma só vez do IVA deduzido por inutilização do imóvel

Uma última crítica tem que ser feita quanto à obrigação de regularização de uma só vez do IVA deduzido quando o bem imóvel não seja efetivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a três[51] anos consecutivos.

Parece-nos ser extremamente onerosa esta obrigação de regularização nestes casos, tendo em conta, designadamente, a atual estagnação do mercado imobiliário motivada pela crescente falta de procura e limitação ao financiamento à aquisição de imóveis, despoletadas pela crise do *subprime* com o seu auge em 2008. O facto de um imóvel não estar a ser utilizado não pode significar de forma direta que o sujeito passivo não esteja a desenvolver esforços para que o mesmo venha a sê-lo. Esta é certamente uma das situações que exige que o legislador repense as suas motivações e pondere quanto a uma alteração legislativa, considerando (sugerimos nós) serem suficientes as situações de regularização obrigatória consagradas no Código do IVA.

Alguns autores defendem a este propósito que a norma em apreço deve ser interpretada no sentido de, ainda que o imóvel esteja vago, não ser devida qualquer regularização desde que seja intenção do respetivo proprietário arrendá-lo com sujeição a IVA[52], citando em particular jurisprudência comunitária que refere não haver lugar a regularização nos casos em que os bens não seja efetivamente utilizados por motivos que estão fora do controlo do sujeito passivo.

Concordamos com este entendimento, ainda que não possamos ignorar o facto de, no passado, a AT já ter entendido que, quanto à obrigação de regularização prevista atualmente no artigo 26.º do Código do IVA (aplicável quando o imóvel não seja utilizado em fins empresariais por mais de ano civil completo), nestes casos, se incluem as situações de "não utilização

[51] Na redação atribuída pela Lei do Orçamento do Estado para 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro) que aumentou o período em apreço de dois para três anos. Apesar desta alteração, mantemos a nossa posição em considerar ser injustificada a presente regra.

[52] *Vd.* Romão, Filipe / Pontes, Marta, "Regularizações de IVA nas operações imobiliárias", *Fiscalidade*, n.º 47, Julho-Setembro 2011, pág. 82 e 83.

pura e simples do imóvel"[53]. Justifica a AT a este respeito que o espírito da norma exige a ligação do direito à dedução com uma atividade tributada, assim como refere ser sustentada na necessidade de incentivar a continuidade da atividade empresarial e de contrariar o desvio da afetação dos imóveis a fins alheios que, se assim não fosse, facilmente se defraudaria o mecanismo do imposto.

6. Conclusões

Em suma, e em face da experiência sentida desde o início da sua vigência em 2007, consideramos ser nesta altura oportuno que o legislador reavalie a extensão do actual regime da renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias e que pondere alterar algumas das condições que impôs sustentadas no combate à fraude e evasões fiscais, mas que na verdade revelaram-se desproporcionadas a esse fim, pondo muitas das vezes em causa a neutralidade das operações.

As mais relevantes são certamente as respeitantes à limitação da sua aplicação no âmbito dos contratos de locação financeira e, em particular, no que respeita à sua exclusão no caso de sublocação não industrial. Admitimos ser igualmente de rever a exigência de que, durante o período de regularização, se cumpra uma cadeia sucessiva de operações tributadas, em vez de se permitir a sua aplicação com os inerentes ajustamentos necessários ao nível do IVA deduzido, tal como previsto no regime anterior.

Por fim, consideramos que a imposição de regularização, de uma só vez, do IVA deduzido, ao fim de três anos por inutilização do imóvel deveria de igual modo ser revista na medida que já se prevê, no artigo 26.º do Código do IVA, a obrigação de regularização de 1/20 por cada ano completo de não utilização do imóvel em fins da empresa.

[53] Ofício-Circulado n.º 2.425/1993, de 7 de outubro.