

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: DL 21/2007; 12º, 19º, 20º, 23º, 26º

Assunto: Operações imobiliárias – Renúncia à isenção – Direito à dedução

Processo: nº **10327**, por despacho de 2016-08-12, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I – Pedido

1. A requerente é um fundo fechado de investimento imobiliário que, como dona e legítima possuidora do prédio misto devidamente identificado na descrição dos factos que acompanha o presente pedido de informação vinculativa, promoveu a implementação de um Projeto Turístico.

2. O Projeto Turístico integrado na área de intervenção do Plano de Pormenor do Núcleo de Desenvolvimento Turístico da Quinta da XXX foi desenvolvido de acordo com a área de aptidão turística prevista no "Plano de Pormenor Quinta da XXX".

3. O citado Plano de Pormenor tem por objetivo realizar um projeto imobiliário, de natureza turística e sustentável, na propriedade Quinta da XXX, e desenvolve-se em três fases, a primeira das quais envolve a realização de obras de infraestrutura, a construção de um hotel, de um campo de golf e de um aldeamento turístico e de moradias.

4. Para a realização deste projeto e na qualidade de proprietária do imóvel a requerente incorreu numa série de diligências e despesas, por forma a promover, aprovar e permitir a implementação do projeto.

5. Estas despesas revelam-se essenciais a tornar as Parcelas do Imóvel aptas à construção dos empreendimentos imobiliários e turísticos previstos no Plano de Pormenor.

6. Com vista à execução do Plano de Pormenor da Quinta da XXX, a requerente está obrigada à realização de obras de urbanização, as quais se encontram descritas em documento, junto ao presente pedido de informação vinculativa (Alvará de obras de urbanização n.º Y/2012 emitido pela Câmara Municipal de ZZZ), e que consistem na:

- i) execução de infraestruturas viárias;
- ii) execução da rede de abastecimento de água;
- iii) execução da rede de drenagem de esgotos domésticos e estação elevatória de águas residuais;
- iv) execução da rede de drenagem de águas pluviais;
- v) execução das infraestruturas elétricas;
- vi) execução de condutas subterrâneas para instalação das redes de

telecomunicações;

vii) execução dos arranjos exteriores;

viii) execução do sistema de deposição de resíduos sólidos;

ix) construção da instalação de armazenagem de combustíveis gasosos e execução de rede de distribuição de gás.

7. A requerente encontra-se, também, a executar o respetivo plano de pormenor da Quinta da XXX através de uma operação de reparcelamento, a qual visa adaptar o imóvel ao Projeto Turístico, existindo já o devido Alvará de Reparcelamento n.º L/2015, emitido pela Câmara Municipal de ZZZ.

8. Nos termos deste Alvará foram constituídas as parcelas elencadas no ponto 18 do pedido de informação vinculativa.

9. As Parcelas E...3 (furo de abastecimento público domiciliário) e E...5 (reservatórios), bem como uma estrutura viária com uma área total de xxxxxm², serão transmitidas para o domínio público municipal.

10. A requerente procedeu ao registo provisório das parcelas junto da Conservatória do Registo Predial de ZZZ.

11. A Parcela E que se destina à construção do hotel, também designada por "Parcela Hotel", depois de concluídas as formalidades necessárias a que esta seja considerada um terreno para construção do hotel, será transmitida pela requerente à MMMHotel, S.A., entidade que irá construir e explorar o Hotel.

12. As parcelas F e E...4, E...1 e E...2 que se destinam à construção do clube de golfe e furos de abastecimento para Agricultura, jardins e Espaço Verde de Lazer, também designadas por "Parcela Golfe", terminadas as formalidades necessárias a que sejam consideradas terreno destinado à construção, serão transmitidas à Quinta da XXX, SA, entidade que irá construir e explorar o Campo de Golfe.

13. A transmissão da "Parcela Hotel", bem como a transmissão da "Parcela Golfe", serão efetuadas com renúncia à isenção do IVA, uma vez que, na sequência da operação de reparcelamento, são "terrenos para construção", os quais se destinam a ser utilizados em atividades inteiramente sujeitas a IVA - atividade hoteleira e a atividade da prática de golfe.

14. A requerente refere que já obteve a resposta a um pedido de informação vinculativa solicitado a esta Direção de Serviços, na qual foi confirmado que estão reunidos os requisitos de renúncia à isenção da "Parcela Hotel". Assim, por maioria de razão, entende que também estão reunidos os requisitos para renúncia à isenção de IVA na transmissão da "Parcela Golfe".

15. Uma vez que irá ser realizada a transmissão das referidas parcelas com renúncia à isenção de IVA, a requerente pretende esclarecer se tem direito a deduzir o IVA incorrido nas despesas necessárias a tornar estas parcelas aptas ao Projeto Turístico, incluindo as despesas incorridas com as obras de urbanização.

II - Enquadramento jurídico-tributário proposto pela requerente

16. "(...)"

3. Em sede de IVA, estas Parcelas serão transmitidas com renúncia à isenção, na medida em que estar-se-á perante a primeira transmissão de "terrenos para construção" que se destinam a atividades totalmente sujeitas a IVA - a atividade hoteleira e atividade da prática de golfe - conforme Decreto-lei n.º21/2007, de 29 de janeiro, e confirmação deste enquadramento constante da Informação Vinculativa emitida nesta matéria à exponte em 12.09.2014, junta ao presente pedido como documento n.º ...

(...)

5. Quanto ao exercício do direito à dedução, o Regime da Renúncia contém regras específicas, as quais acrescem ao regime geral do Código do IVA.

6. Neste sentido:

(i) a dedução do IVA deve ser efetuada no prazo de 4 anos a contar do nascimento do direito à dedução (cfr. Artigo 8.º n.º 1 do Regime da Renúncia);

(ii) o prazo de dedução do imposto passa de 4 para 8 anos quando a construção tenha, comprovadamente, excedido o prazo de 4 anos e o sujeito passivo prossiga atividade que tenha por objeto, com caráter de habitualidade, a construção de imóveis para venda ou locação (cfr. Artigo 8.º n.º 2 do Regime da Renúncia);

(iii) a dedução do imposto efetua-se segundo o método da afetação real (cfr. Artigo 9.º n.º 1 do Regime da Renúncia; e

(iv) os proveitos e custos relativos aos imóveis devem estar registados na contabilidade separadamente.

II. Dedução do IVA relativamente à transmissão das Parcelas Hotel e Golfe

A. Método da afetação real

(...)

9. O IVA deduzido nestas despesas, na sequência da transmissão das Parcelas Hotel e Golfe deve ser deduzido segundo o método da afetação real.

10. Nesta sede, é hoje assente na jurisprudência comunitária e nacional, bem como na doutrina administrativa, que o direito à dedução do IVA abrange as despesas incorridas na realização de infraestruturas que revertem para o domínio público, desde que tais despesas decorram, tal como sucede no caso concreto, de uma condição imperativa das obras de urbanização e emissão do alvará de reparcelamento, condições estas permitidas pelo Regime Jurídico da Urbanização e Edificação (...).

11. Pelo que também quanto a estas despesas, cabe à Exponente realizar a sua dedução, segundo o método da afetação real.

(...)

B. Dedução na percentagem que cada Parcela representa no total da média das avaliações imobiliárias

14. No caso concreto da Parcela Hotel e da Parcela Golfe, a Exponente

entende que o direito à dedução das despesas suportadas no desenvolvimento e execução do Projeto Turístico deve ser efetuado na percentagem que cada Parcela representa no valor total da média das avaliações imobiliárias efetuadas quanto às Parcelas integrantes do Plano de Pormenor Quinta da XXX.

15. Este é, no seu entender, o critério que, de forma objetiva, melhor reflete o grau de utilização das despesas por si incorridas para cada uma das operações de transmissão aqui em análise.

(...)

C. Conclusões quanto ao direito de dedução da Exponente

41. Como referido acima, a Exponente entende que, relativamente às operações de transmissão da Parcela Hotel e da Parcela Golfe, tem direito a deduzir o IVA incorrido nas despesas associadas ao desenvolvimento e execução do Projeto Turístico Quinta da XXX.

42. Assim, na medida em que ficou demonstrado que:

(i) as despesas identificadas nos pontos 7 e 8 são, de forma clara, todas elas, despesas associadas ao desenvolvimento e execução do Projeto Turístico;

(ii) os métodos de avaliação imobiliária do Projeto têm por base uma análise detalhada da alocação das despesas de cada Parcela, permitindo assim aferir o grau de utilização dos bens e serviços em causa a cada Parcela, bem como as respetivas expectativas de rendimento tributável;

(iii) os métodos de avaliação são obtidos através de critérios objetivos, baseados numa ratio entre custos de infraestrutura e construção vs. Estimativa de receitas, tais como especificados pela entidade reguladora CMVM;

(iv) as percentagens de dedução aqui propostas resultam da média de duas avaliações realizadas por peritos, independentes, reconhecidos e registados na CMVM para efeitos de avaliação imobiliária;

(v) o critério de dedução aqui proposto cumpre integralmente os requisitos constantes na primeira parte do artigo 23.º n.º 2 do Código do IVA - critérios objetivos - ao ser um critério com parâmetros estabelecidos e fundamentado por pareceres reconhecidos;

(vi) o critério de dedução aqui proposto cumpre ainda os requisitos constantes da segunda parte do artigo 23.º n.º 2 do Código do IVA - não criação de distorções significativas de tributação - na medida em que, a partir da ratio entre custos e proveitos utilizada, reflete-se o verdadeiro grau em que as despesas em causa contribuem para a realização das operações tributadas (i.e. no caso concreto, as despesas em causa são incorridas sobretudo para as atividades hoteleira e de prática de golfe, as quais, para além do mais, serão aquelas com maior previsão de receitas tributadas);

A Exponente entende que estão verificadas todas as condições que legitimam a dedução do IVA aqui em causa segundo a percentagem que cada Parcela representa no total da média da avaliação imobiliária do Plano Pormenor Quinta da XXX, i.e., na percentagem de 46,34% para a parcela Hotel e na

percentagem de 2,09% para a Parcela Golfe.

Por tudo o que (...) foi exposto, a Exponente vem por este meio solicitar a confirmação de que:

- (i) Exercendo o direito à renúncia de isenção de IVA quanto à transmissão da Parcela Hotel e Parcela Golfe, enquanto "terrenos para construção", o seu direito à dedução do IVA incluído nas despesas suportadas para a realização destas operações - despesas relativas ao desenvolvimento e execução do Projeto Turístico -, deve ser efetuado na percentagem que cada Parcela representa, no total da média das avaliações imobiliárias das Parcelas afetas ao Plano Pormenor Quinta da XXX, as quais, na presente data, correspondem a 46,34% para Parcela Hotel (Parcela E) e 2,09% para a Parcela Golfe (Parcela F e E... 4, E...1 e E...2);
- (ii) Assiste à Exponente o direito à dedução das despesas relativas às infraestruturas cedidas à Câmara Municipal de ZZZ, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA e artigo 8.º do Regime da Renúncia; e
- (iii) O prazo para deduzir as despesas que tornaram os terrenos aptos à construção, nomeadamente despesas indiretas da construção tais como infraestruturas, Licenças e Taxas, Fiscalização, Projetos, Marketing-Publicidade e Imprevistos é de 8 anos nos termos do artigo 8.º n.º 2 do Regime da Renúncia, na medida em que o Projeto em causa, comprovadamente, tem mais de 4 anos.

III - Delimitação do âmbito da informação vinculativa

17. A Exponente pretende esclarecer se pode deduzir o IVA incorrido nas despesas necessárias a tornar as Parcelas denominadas "Parcela Hotel" e "Parcela Golfe" aptas ao Projeto Turístico identificado no pedido de informação vinculativa, incluindo as despesas com as obras de urbanização.

18. Contudo, na proposta de enquadramento que envia, juntamente com o pedido de informação vinculativa, a Exponente solicita que se confirme que, exercendo o direito à renúncia de isenção de IVA quanto à transmissão da "Parcela Hotel" e "Parcela Golfe", enquanto "terrenos para construção", tem direito à dedução do IVA incluído nas despesas suportadas para a realização dessas operações - despesas relativas ao desenvolvimento e execução do Projeto Turístico - e que a dedução deve ser efetuada na percentagem que cada Parcela representa, no total da média das avaliações imobiliárias das Parcelas afetas ao Plano Pormenor Quinta da XXX, as quais, na presente data, correspondem a 46,34% para Parcela Hotel (Parcela E) e 2,09% para a Parcela Golfe (Parcela F e E..4, E..1 e E..2).

19. A Exponente pretende ainda que se esclareça que tem direito à dedução do IVA das despesas relativas às infraestruturas cedidas à Câmara Municipal de ZZZ, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA e artigo 8.º do Regime da Renúncia.

20. Bem como que se confirme o prazo para deduzir o IVA das despesas que tornaram os terrenos aptos à construção, nomeadamente despesas indiretas da construção, tais como, infraestruturas, Licenças e Taxas, Fiscalização, Projetos, Marketing-Publicidade e Imprevistos.

21. A delimitação do objeto do pedido de informação vinculativa cabe aos sujeitos passivos que o solicitam e deve ficar estabelecido na descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda.

22. Assim, as observações efetuadas na proposta de enquadramento não serão objeto de análise, não só porque o enquadramento sugerido pela Exponente se reporta a algumas questões, como a percentagem de dedução, apenas passíveis de confirmação no âmbito de um processo de inspeção tributária, mas também porque parte dessas questões não foram diretamente colocadas no pedido de informação vinculativa.

23. A informação vinculativa será apenas prestada relativamente ao direito à dedução do IVA incorrido nas despesas necessárias a tornar as citadas "Parcela Hotel" e "Parcela Golfe" aptas ao Projeto Turístico, incluindo as obras de urbanização, no pressuposto de que a operação que consiste na transmissão destas parcelas reúne as condições para que seja exercida a renúncia à isenção de IVA e que essa renúncia foi efetivamente exercida, conforme refere a requerente na sua exposição.

III - Enquadramento da questão face ao Código do IVA e ao Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro

24. As operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), são isentas de IVA, nos termos do artigo 9.º alínea 30) do Código do IVA (CIVA).

25. Contudo, os sujeitos passivos que efetuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução, podem, nos termos do artigo 12.º n.º 5 do CIVA, renunciar à referida isenção.

26. Mais refere o n.º 6 do artigo 12.º do CIVA, que os termos e as condições para a renúncia a esta isenção são estabelecidos em legislação especial. Deste modo, em cumprimento desta norma foi publicado, em anexo ao Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, o "Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis".

27. Para que possa ser efetuada a renúncia à isenção do IVA, há, então, que cumprir determinadas requisitos, quer no que respeita aos imóveis e à natureza e conteúdo dos contratos, quer no que respeita aos sujeitos passivos intervenientes, conforme decorre do citado diploma legal e objeto de esclarecimento no Ofício-Circulado n.º 30099, de 2007-02-09 da Direção de Serviços do IVA.

28. Os sujeitos que reúnam as condições objetivas e subjetivas para o exercício da renúncia à isenção e que pretendam optar por essa renúncia devem cumprir as formalidades descritas no artigo 4.º do citado regime da renúncia à isenção.

29. Assim, caso a requerente reúna as referidas condições de renúncia e exerça tal opção, a renúncia opera no momento em que seja celebrado o contrato de compra e venda, passando a estar obrigada ao cumprimento das

obrigações previstas na legislação do IVA.

30. Para a situação concreta em análise importa atender às implicações desta renúncia nas regras relativas ao direito à dedução.

31. No que diz respeito ao nascimento deste direito, o artigo 8.º do Regime da Renúncia em referência, determina que os sujeitos passivos intervenientes em operações em que tenha ocorrido a renúncia à isenção na transmissão de imóveis têm direito à dedução do imposto suportado para a realização das operações relativas a cada bem imóvel, segundo as regras previstas nos artigos 19.º a 26.º do Código do IVA.

32. Os sujeitos passivos transmitentes podem, de acordo com o artigo 8.º n.º 2 do citado Regime de Renúncia, deduzir o IVA relativo ao bem imóvel na declaração do período de imposto ou de período posterior àquele em que, nos termos do artigo 5.º n.º 1 do mesmo Regime, tem lugar a renúncia à isenção, tendo sempre em conta o prazo previsto no artigo 98.º n.º 2 do Código do IVA, ou seja, 4 anos.

33. Contudo, o imposto suportado na construção de bens imóveis por sujeitos passivos cuja atividade tenha por objeto, com caráter de habitualidade, a construção de imóveis para venda ou para locação, e a construção tenha ultrapassado o prazo de quatro anos, o prazo previsto no artigo 98.º n.º 2 do CIVA é elevado para o dobro, ou seja, para oito anos.

34. O diploma em referência determina, ainda, a obrigação da dedução do imposto relativo a cada imóvel ser efetuada segundo o método de afetação real de todos os bens e serviços utilizados, de harmonia com o previsto no artigo 23.º n.º 2 do Código do IVA.

35. Nos termos do artigo 23.º n.º 2 do CIVA, os sujeitos passivos ao efetuarem a dedução segundo este método devem utilizar critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização dos bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito.

36. A norma permite aos sujeitos passivos um amplo grau de liberdade na definição dos critérios (objetivos) a utilizar, mas nas situações em que se verifique que os critérios utilizados provocam ou podem provocar distorções significativas de tributação, a AT tem a faculdade de impor condições especiais ou de fazer cessar esse procedimento.

37. Assim, nas situações em que existe renúncia à isenção deve, portanto, ser usado o método de afetação real de forma a que, com critérios objetivos, seja determinada a utilização dos bens e serviços naquela operação.

38. Efetivamente, havendo renúncia à isenção nos termos acima referidos a requerente tem direito à dedução do imposto suportado com vista à realização das operações relativas a cada imóvel, segundo as regras gerais previstas nos artigos 19.º e segs do Código do IVA, sendo obrigatória a dedução do imposto relativo a cada imóvel de acordo com o método de afetação real.

39. Na situação concretamente apresentada importa, ainda, aferir da dedutibilidade do imposto relativo às infraestruturas que revertem para o domínio público.

40. Efetivamente, a reversão para o domínio público das infraestruturas urbanísticas realizadas como contrapartida da emissão de um alvará de loteamento e que sejam condição essencial à aprovação desse alvará, não constituem, em si mesmas, por falta de autonomia económica ou jurídica, operações a jusante da atividade do sujeito passivo suscetíveis de tributação em IVA, mas sim uma condição gratuita e inseparável das operações tributáveis que o sujeito passivo se propõe realizar.

41. Deste modo, o IVA incluído nos custos com as infraestruturas a reverter para o domínio público, sendo aquelas indispensáveis à realização de operações sujeitas a IVA e dele não isentas a levar a cabo pelos sujeitos passivos e constituindo-se como um consumo intermédio que concorre para a formação do preço final dos bens e serviços comercializados, é passível de direito à dedução nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA.

42. Contudo, nas situações em que as infraestruturas a reverter para o domínio público estão relacionadas com operações isentas (por exemplo, infraestruturas realizadas num loteamento de moradias para venda), o IVA suportado com a realização dessas infraestruturas não é dedutível.

43. Este entendimento vem em linha com o que entende o Tribunal Administrativo e Fiscal do Sul (TACS), o qual, em acórdão proferido em 2010-06-22, decidiu no sentido de que "inserindo-se tais infra-estruturas em projetos da recorrente de urbanização construção de edifícios cujos apartamentos se destinam à revenda, os correspectivos custos serão imputáveis no preço final dos espaços destinados à revenda" e, ainda, que decorrendo da Lei a "obrigatoriedade de as infra-estruturas urbanísticas reverterem automática e gratuitamente para o domínio público municipal por força do disposto no art. 44.º n.º 1 e 3 do diploma citado" (...) dever entender-se que "(e)sta gratuitidade é plena e terá de ser suportada pelo operador urbanístico e inserida nos custos globais do empreendimento" e precisamente porque "as infra-estruturas urbanísticas são uma condição gratuita e inseparável da operação imobiliária e, não tendo autonomia económica e jurídica, salvo em caso de incumprimento, elas não podem ser qualificadas como prestação de serviços autónomas".

44. A gratuitidade que é referida no acórdão em apreço deve ser entendida no sentido de que a entidade pública para a qual reverterem as infraestruturas urbanísticas não tem de suportar qualquer encargo fiscal (v.g. o IVA) nesta operação.

45. Da jurisprudência do TACS pode concluir-se que os custos suportados na construção das infraestruturas que revertem para o domínio público, num juízo de normalidade, são imputáveis ao preço final das atividades prosseguidas pelo dono da obra, neste caso a Quinta da XXX - Fundo Especial Fechado de Investimento Imobiliário.

46. Decorre, ainda, da jurisprudência do TACS que a reversão para o domínio público das infraestruturas urbanísticas é uma condição gratuita e inseparável destas operações e, por não ter autonomia económica ou jurídica, não pode ser qualificada como uma prestação de serviços autónoma.

47. Deste modo, sempre que a Lei determina a obrigatoriedade de determinadas obras reverterem para o domínio público pode concluir-se que os correspectivos custos são imputáveis ao preço dos bens e serviços comercializados pelas respetivas empresas, pois não podem deixar de ser

considerados gastos indispensáveis à formação dos rendimentos ou à manutenção da sua fonte produtora.

48. Essas obras não constituem, em si mesmas, uma operação a jusante da atividade das empresas, antes constituindo um consumo intermédio o qual concorre para o preço final dos bens e serviços comercializados.

49. Tendo por base este entendimento, na situação apresentada, se existirem condições para a renúncia à isenção na transmissão das parcelas "Hotel" e "Golfe", a requerente pode deduzir o imposto relativo às infraestruturas que, por força da lei, reverterem para o domínio público municipal, mas apenas à data em que se efetuar a renúncia à isenção.

50. Sendo estas infraestruturas referidas comuns a várias Parcelas do projeto global, deve ser definido o grau de afetação das mesmas a cada uma das parcelas, e a dedução, uma vez que se apura operação a operação, definida em função dessa afetação.