

Regularizações de IVA em Bens de Investimento: Comentários ao Acórdão Imofloresmira

Luís Aires ⁽¹⁾

¹ Indirect Tax Advisor. Author/Researcher on VAT Policy/Case Law and Indirect Tax Technology.
O autor pode ser contactado em: luisaires1986@gmail.com.

Resumo: neste artigo fazemos algumas reflexões sobre o regime das regularizações em matéria de IVA, em particular naquelas que se aplicam aos bens de investimento quando estes não sejam utilizados para fins empresariais. O cerne deste trabalho versa sobre a recente decisão por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia relativamente ao Acórdão *Imofloresmira* (processo C-672/16, de 28 de Fevereiro de 2018), em resultado do qual os operadores económicos não são obrigados a devolver o IVA deduzido caso não consigam colocar os prédios no mercado.

Como teremos oportunidade de ver, este acórdão traduz de uma boa notícia para o sector imobiliário e uma grande contrariedade para os cofres públicos, pois a posição deste Tribunal não só poupa dinheiro aos proprietários de futuro, como lhes permite pedir a restituição de milhões de euros em IVA pagos nos últimos quatro anos.

Palavras-chave: IVA; Regularizações; Renúncia à isenção; Imobiliário.

Abstract: *in this article we make some reflections on the VAT adjustments regime, particularly those that apply to capital goods when they are not used for business purposes. The core of this work is the recent ruling by the European Court of Justice on the Imofloresmira judgment (Case C-672/16 of 28 February 2018), as a result of which economic operators are not required to return VAT deducted if they cannot place the buildings on the market.*

As we will see, this judgment is good news for the real estate sector and a major setback for the public coffers, as this Court's position not only saves future owners money, but also allows them to seek repayment of millions of euros in VAT paid in the last four years.

Keywords: VAT; Adjustments; Waiver of exemption; Real estate.

1. O Contrato de Locação de Bens Imóveis para Efeitos de IVA

No sentido de elucidar sobre o enquadramento em determinadas operações relativamente à subsunção do conceito de locação financeira de imóveis (“locação de imóveis”)² isenta para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (doravante “IVA”)³, a Autoridade Tributária (doravante “AT”) através de pedidos de informação vinculativas submetidos pelos contribuintes, tem vindo a publicar diversas orientações nesta matéria⁴. Sendo que a AT tem uma linha interpretativa *strictu sensu* do conceito de locação de imóveis no âmbito da aplicação da isenção do artigo 9.º n.º 29 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante “Código do IVA”)⁵, alicerçada fundamentalmente em dois pilares: a posição passiva

² A locação financeira tem o seu regime previsto no DL 149/95, 24 de Junho (tendo sido alterado pelo DL n.º 265/97, de 02 de Outubro, pelo DL n.º 285/2001, de 03 de Novembro e DL n.º 30/2008, de 25 de Fevereiro), decorre do artigo 1.º do referido diploma que a locação financeira é definida como “o contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder à outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá comprar, decorrido o período acordado, por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados”. Para aquilo que nos interessa, a locação financeira pode ter como objeto bens móveis, imóveis ou, inclusivamente, bens incorpóreos nos termos do artigo 2.º do diploma supra referido em que “a locação financeira tem como objeto quaisquer bens suscetíveis de serem dados em locação”. Cfr. Conceição Soares Fatela, “A Locação Financeira e o Pro Rata”, *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, pp. 129-147; Fernando de Gravato Morais, *Manual da Locação Financeira*, 2ª Edição, Almedina, 2011; Diogo Leite de Campos, *A Locação Financeira*, AAFDL Editora, 2013.

³ A locação financeira de imóveis, enquanto operação imobiliária que é, está sujeita mas isenta de IVA (artigo 29.º n.º 9 do Código do IVA), isto é, as rendas dos contratos de locação financeira que tenham por objeto bens imóveis estão sujeitas mas isentas de IVA, o que significa que todo o IVA pago na aquisição ou na construção do imóvel locado, não pode ser deduzido pela locadora, pois trata-se de um custo incorporado no capital do contrato de locação financeira. Cfr. Conceição Fatela, *op.cit.*, (2013), p. 131.

⁴ Vejam-se as informações vinculativas n.º 722, de 16.06.2010; n.º 298, de 8.02.2010; n.º 1587, de 23.02.2011; n.º 1986, de 28.04.2011; n.º 2570, de 20.10.2011; n.º 3778, de 16.07.2012; n.º 3626, de 9.10.2012; n.º 12097, de 24.08.2017.

⁵ Saliente-se que existem dois modelos que ficam fora desta isenção, os chamados modelos “office-centre” e “build-to-suit”. O modelo “office-centre” traduz as situações em que o senhorio e o arrendatário celebram um contrato de arrendamento em que, juntamente com a cedência do imóvel, o senhorio se obriga perante o arrendatário a prestar uma gama de serviços (serviços de limpeza, segurança, manutenção, receção, etc.), cobrando em contrapartida um preço único. Por sua vez, o modelo “build-to-suit” tem vindo a ser considerado pela AT como uma prestação de serviços não enquadrável no artigo 29.º n.º 9 do Código do IVA, podendo ser caracterizado como a construção do imóvel à medida do futuro locatário ou adquirente adaptado à prossecução da sua atividade. No modelo “build-to-suit”, o proprietário constrói o imóvel adaptado às necessidades do locatário bem como às características especificadas da sua atividade, nomeadamente, a instalação de redes elétricas e sanitárias, a separação do edifício em divisões e espaços, à instalação do

do senhorio (ou seja, a posição que este adota a partir do momento em que coloca o imóvel à disposição do locatário, em consonância com o conceito de “locação” do Direito Civil plasmado nos artigos 1022.º e seguintes do Código Civil⁶) e a aptidão produtiva do imóvel.

No que respeita à aptidão produtiva do imóvel, tem sido entendimento da AT⁷ que só se encontra isenta de IVA, para efeitos da aplicação do artigo 29.º n.º 9 do Código do IVA, a locação de bens imóveis para fins habitacionais ou para fins não habitacionais (comerciais, industriais ou agrícolas) quando for efetuada “paredes nuas”, no caso de prédios urbanos ou de parte urbana em prédios mistos, ou “apenas o solo” no caso de prédios rústicos⁸.

Na locação para fins não habitacionais o conceito de “paredes nuas” assinala a limitação da isenção em sede deste imposto, às situações em que a cedência do gozo do imóvel não é acompanhada de bens de equipamento, mobiliário ou utensílios. No entanto, o que distingue primordialmente a sujeição ao imposto será a aptidão produtiva do imóvel, ou seja, a preparação do imóvel para uma atividade de exploração do próprio, e que pressuponha o exercício de uma atividade económica, não devendo a mesma limitar-se à análise da locação ser ou não acompanhada de determinados bens de mobiliário ou equipamento. Assim, a imposição no conceito de arrendamento “paredes nuas” só tem razão de ser quando se trate da locação de espaços para o exercício da atividade empresarial.

mobiliário adaptado à atividade que ira ser desenvolvida pelo locatário naquele imóvel, entre outras adaptações. Cfr. Conceição Gamito & Joana Branco Pires, “O IVA no Imobiliário: Dedução do IVA Suportado na Construção”, *Cadernos IVA 2018*, Almedina, 2018, pp. 98-102.

⁶ Artigo 1022.º dispõe que a “*Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição*”. Da leitura desta norma vemos que este conceito apresenta três elementos constitutivos: (i) obrigação de proporcionar a outrem o gozo de uma coisa; (ii) caráter temporário; e (iii) retribuição, isto é, uma contrapartida pecuniária por aquele direito de uso e fruição da coisa objeto do contrato. A locação desempenha uma importante função económica na medida em que permite ao titular de direitos de gozo sobre determinada coisa obter um rendimento, concedendo temporariamente o gozo dessa coisa a outrem, o que pode fazer sem abdicar do direito correspondente. Por outro lado, permite a quem não tem capacidade económica para adquirir os bens de que necessita obter o gozo correspondente aos mesmos mediante o pagamento de uma quantia inferior ao que lhe custaria a sua aquisição. Cfr. Luís Menezes Leitão, *Arrendamento Urbano*, 7ª Edição, Almedina, 2014, pp. 11-14 e 40-44.

⁷ Informação vinculativa n.º 2570, de 20.10.2011.

⁸ Despacho Direção de Serviços do IVA, P 12837, de 21.03.2018.

Por outro lado, quando a locação se destine para fins não habitacionais⁹, em que os imóveis sejam disponibilizados ao locatário previamente preparados para o desenvolvimento de uma atividade económica, ou, em que juntamente com o contrato de locação, se prevê que sejam prestados serviços pelo locador (por exemplo, serviços de manutenção ou limpeza), a AT entende que não poderão ser tratados como locações “paredes nuas”, por conseguinte, não podendo beneficiar da isenção do artigo 29.º n.º 9 do Código do IVA¹⁰.

Relativamente à qualificação de uma operação de locação de bens imóveis na Diretiva IVA¹¹, o Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante “TJUE”) refere que é necessário que estejam reunidos todos os pressupostos que caracterizam a operação em causa, isto é, que o proprietário tenha cedido ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem e de dele excluir outras pessoas¹². Desta forma, são três os elementos aos quais o TJUE faz referência que são fundamentais para que uma determinada prestação de serviços seja qualificada como um contrato de locação de bens imóveis para efeitos de IVA: (i) é necessário que o direito de utilização do imóvel seja cedido ao arrendatário por um determinado período de tempo acordado entre as partes; (ii) é necessário que exista uma contraprestação por parte do arrendatário, mormente o pagamento de uma quantia pecuniária, em troca da

⁹ Informação vinculativa n.º 12097, de 24.08.2017, na qual a AT refere que “Efetivamente, o assunto ganha especial relevo quando em causa está, não o arrendamento para fins habitacionais, mas para fins industriais, comerciais ou de serviços”.

¹⁰ Neste sentido a informação vinculativa n.º 1587, de 23.03.2011 em relação ao conceito de “paredes nuas” diz que “a própria noção exige o estabelecimento de uma fronteira entre a mera disponibilização do imóvel nas condições referidas e uma eventual disponibilização do mesmo acompanhada de outros elementos, constitutivos do contrato ou contratados complementarmente, sob pena de, a pretexto da criação de condições favoráveis à concretização do negócio, se desvirtuar a caracterização da operação, assimilando nestas locações de natureza comercial ou industrial que não se enquadram no objetivo da isenção (...)”. O TJUE já se pronunciou sobre esta questão, referindo que o contrato celebrado entre as partes é um elemento importante para a avaliação e qualificação do serviço contratado (enquanto locação de imóveis isenta de IVA ou, como um serviço composto pela disponibilidade do espaço e outros serviços). Neste sentido veja-se o acórdão TJUE Processo C-392/11 de 27.09.2012.

¹¹ Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347/1 de 11.12.2006).

¹² Veja-se, Ad van Doesum, Herman Van Kesteren & Gert-Jan van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, KluwerLawInternational, 2016, p. 303.

disponibilização do imóvel; e (iii) os direitos do arrendatário pressupõem a ocupação do imóvel como se fosse o seu proprietário e o de excluir qualquer outra pessoa do direito a utilizar o mesmo imóvel¹³.

Este Tribunal, já referiu que os elementos essenciais de um contrato de locação devem ser predominantes num contrato para que se possa aplicar a isenção de IVA¹⁴. Deverão ser excluídos da isenção de IVA todos os contratos que se caracterizem por uma prestação de serviços conexa à fruição do imóvel, em que o senhorio não assuma uma posição meramente passiva face ao mesmo contrato¹⁵.

2. As Regularizações no Setor Imobiliário

Para que eles que atuam no setor imobiliário, com particular incidência os investidores, é importante que estejam dotados de conhecimentos sobre toda a miríade de regimes jurídico-tributários que têm à sua disposição de forma a poderem avaliar o seu investimento, quer seja ao nível dos gastos que seja necessário incorrer (tal como o IVA suportado caso não seja dedutível), quer quanto ao modelo contratual a adotar para efeito de exploração do imóvel.

2.1. Regime de Renúncia à Isenção de IVA

Relativamente ao regime de renúncia de isenção de IVA nas operações de transmissão ou locação de bens imóveis as regras para o exercício do mesmo encontram-se plasmadas no artigo 12.º n.ºs 4 a 7 do Código do IVA, remetendo esta norma para legislação especial os termos e condições para essa renúncia, que por sua vez decorrem do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro (Regime de Renúncia à Isenção, doravante “RRI”). Este regime mantém praticamente a sua redação

¹³ Conceição Gamito (2018), *op.cit.*, pp. 94-95.

¹⁴ Neste sentido veja-se, Ben Terra & JulieKajus, *A Guide to European VAT Directives, Introduction to European VAT 2018*, IBFD, 2018, pp. 1136-1177; Acórdãos TJUE, Processos: C-409/98 de 9.10.2001; C-284/03 de 18.11.2004.

¹⁵ Conceição Gamito (2018), *op.cit.*, p. 95

original, com pequenos ajustes introduzidos pelas sucessivas Leis dos Orçamentos de Estado de 2007¹⁶, 2008¹⁷, 2011¹⁸, 2012¹⁹ e 2013²⁰.

Na Diretiva IVA a solução preconizada para as operações de locação de bens imóveis é a da isenção incompleta, uma vez que impede a dedução do imposto suportado a montante²¹. Contudo é dado aos Estados-Membros a faculdade de

¹⁶ Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro.

¹⁷ Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

¹⁸ Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

¹⁹ Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

²⁰ Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

²¹ A matéria das isenções traduzem uma das mais relevantes em sede de IVA (bem como na estruturação de qualquer imposto sobre o consumo), pois é através da respetiva harmonização que se constrói a base de incidência uniforme, consubstanciando um dos elementos mais relevantes das Diretivas europeias que servem de esteio ao IVA. Relativamente às isenções importa ter em consideração que: (i) as isenções em IVA têm uma lógica diferente das isenções em sede de impostos sobre o rendimento, isto porque nestes impostos, a isenção liberta o beneficiário do pagamento do imposto, enquanto no IVA traduz-se na não liquidação de imposto nas operações ativas por parte do sujeito passivo beneficiário (o beneficiário paga imposto mas não liquida). Nas operações passivas (aquisições de bens e prestações de serviços) os sujeitos passivos de IVA não beneficiam de isenção; (ii) os mecanismos de isenção a jusante são excecionais, encontrando-se em legislação avulsa ao Código do IVA e ao Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias (doravante “RITI”), traduzindo maioritariamente, restituições ou reembolsos do imposto suportado; (iii) regra geral, as isenções presentes no Código do IVA e no RITI operam de forma automática, não sendo necessário o sujeito passivo solicitar a respetiva aplicação; (iv) o conteúdo das isenções não pode ser livremente alterado pelos Estados-Membros, dado que estão em causa conceitos autónomos de Direito da União Europeia, excecionando-se o caso de o Conselho o permitir; e (v) as isenções em IVA assumem uma natureza objetiva, relevando a natureza da atividade prosseguida e não a natureza jurídica da entidade que prossegue a atividade.

A grande panóplia de isenções que marca o sistema comum do IVA é suscetível de criar vários constrangimentos, já que: (i) atentam contra o princípio da incidência geral do imposto, uma vez que o IVA onera por princípio todas as operações com conteúdo económico; (ii) impedem, no caso de isenções incompletas, o exercício pelos sujeitos passivos adquirentes dos bens/serviços, do direito à dedução do imposto, suportado a montante; (iii) podem incitar os contribuintes a adotar condutas abusivas (os agentes económicos visando subtrair-se às isenções incompletas, adotam montagens negociais sem uma verdadeira justificação comercial; e (iv) revelam-se de difícil interpretação (pois existe sempre a questão de saber se devem ou não aplicar-se determinadas isenções a operações, que numa perspetiva económica, se afiguram idênticas/similares às que, expressamente, se encontram previstas na lei). As razões que se são tipicamente invocadas para a adoção das isenções são fundamentalmente duas: a) “*Merit goods exemptions*”, que são isenções motivadas por razões de ordem económica e social, de pendor distributivo, quanto a bens transmitidos e serviços prestados diretamente a consumidores finais, as quais se encontram plasmadas no artigo 132.º da Diretiva IVA. Aqui a isenção é justificada porque: (i) limita a regressividade inerente ao imposto; (ii) permite externalidades positivas; e (iii) é promotora de um aumento do emprego, em particular no que diz respeito às indústrias de trabalho-intensivo ou onde o preço revista uma índole elástica; b) “*Hard-to-tax goods exemptions*”, justificadas face a complexidades no apuramento do valor acrescentado e/ou em resultado de dificuldades práticas na aplicação do imposto (artigo 135.º da Diretiva IVA).

Como se sabe o Código do IVA prevê que determinadas operações, pela sua natureza, deverão estar isentas de IVA. Estas isenções estão previstas no Capítulo II, que distingue entre: (i) isenções nas

operações internas (Secção I); (ii) isenções nas importações (Secção II); (iii) isenções nas exportações, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais (Secção III); e (iv) outras isenções (Secção IV), sendo estas ultimas dedicadas a operações relacionadas com regimes suspensivos. As isenções determinam, assim, que os sujeitos passivos de IVA que realizem alguma das operações isentas previstas na lei não terão que liquidar imposto no âmbito da realização da sua atividade. É aqui que as isenções se traduzem como um entrave significativo ao funcionamento neutro do imposto, levantando grandes problemas. Pois elas já foram apelidadas como o “cancro do IVA”, consubstanciando o pecado original do sistema comum do IVA. Com efeito, sendo o IVA um imposto plurifásico, incidindo sobre todas as fases do processo produtivo, operando através do método subtrativo indireto (método das faturas, do crédito de imposto ou sistema de pagamentos fracionados), ao estabelecer-se uma isenção ao longo da cadeia para uma das atividades que dela fazem parte, o esquema que caracteriza o IVA irá ficar severamente comprometido, na medida em que o sujeito passivo que realiza a operação isenta terá que suportar o IVA, que lhe é liquidado no âmbito do exercício da sua atividade, mas não poderá refletir esse valor no adquirente dos seus produtos, já que na atividade que realiza está isenta de IVA.

Assim, seja por motivos de natureza económica e social, ou por motivos de ordem técnica, o sistema tenha de prever exonerações de imposto, é desejável limitar estritamente os casos de isenção e proceder aos aligeiramentos necessários através de taxas reduzidas, de forma a permitir por regra, o exercício do direito à dedução do imposto suportado (pese embora os problemas suscitados pelas normas de isenção no contexto do sistema comum do IVA, são semelhantes as problemas que suscitam as taxas reduzidas, com a diferença de as normas de isenção serem mais numerosas e de maior complexidade). Isto justifica-se porque as isenções determinam uma discriminação entre os contribuintes e uma distorção no curso normal da oferta e da procura e constituem um dos principais entorses à neutralidade do imposto.

Em termos de estrutura, em IVA existem duas modalidades de isenções, as isenções completas e as isenções incompletas. Nas **isenções completas** (totais, plenas ou que conferem o direito à dedução do IVA suportado), o sujeito passivo não liquida IVA sobre a operação isenta mas pode ainda assim, deduzir ou reaver o imposto em que tenha incorrido nas aquisições destinadas à sua realização. É o caso das isenções dos artigos 14.º e 19.º n.º 1 alínea b) do Código do IVA, artigos 14.º e 19.º n.º 2 do RITI, e artigo 146.º da Diretiva IVA. Caso estas isenções sejam estabelecidas em estádios intermédios, não há interrupção da cadeia de deduções, não há efeitos cumulativos e as consequências sobre a receita são nulas, uma vez que as taxas intermédias são “imateriais”. A taxa final (não nula) se encarregará de recuperar a receita – é o chamado efeito de recuperação positiva. Se, por outro lado, as isenções forem estabelecidas no estádio final, assistir-se-á à desoneração completa do conteúdo fiscal e o vendedor deduz o IVA que onerou os respetivos *inputs*, desaparecendo o valor do bem qualquer conteúdo fiscal, ostensivo ou oculto. Antagonicamente às isenções incompletas, as isenções completas não alteram as qualidades de neutralidade do IVA e têm o efeito de proteger totalmente do imposto o consumo do bem ou serviço a que essa isenção completa se aplica, pelo que se afiguram como a solução indicada para prosseguir objetivos de equidade na tributação do consumo, quando tais objetivos exijam uma completa exoneração dos encargos fiscais relativamente a certos bens e serviços.

Relativamente às **isenções incompletas** (simples, parciais, ou que não conferem o exercício do direito à dedução do IVA suportado), determinam a impossibilidade de dedução do IVA suportado no âmbito da atividade isenta, obrigando o sujeito passivo em causa a internalizar os custos com o IVA suportado e, não raras vezes, a fazer refletir tais custos no preço dos bens que comercializa. É o caso das isenções do artigo 9.º e do artigo 53.º do Código do IVA bem como dos artigos 132.º a 137.º da Diretiva IVA. Neste tipo de isenções, o operador encontra-se fora do mecanismo do imposto, sendo tratado como um consumidor final, o que provoca desvantagens para os operadores produtivos podendo, inclusivamente, prejudicar a sua capacidade de concorrência. A não liquidação de IVA nas vendas ou prestações de serviços por eles efetuadas pode não compensar a impossibilidade de obter crédito do imposto suportado, sobretudo daquele que incide sobre investimento e bens duradouros. Com efeitos, as isenções simples geram um imposto oculto, podem ser de alcance limitado na promoção do acesso a determinados bens e serviços e dão azo a

concederem aos sujeitos passivos o direito de opção pela tributação, bem como a determinação das regras para o exercício da opção pela tributação, podendo restringir o âmbito desse direito (artigo 137.º n.º 1 alínea d) e n.º 2 da Diretiva IVA). Compreende-se a existência da renúncia à isenção dada pelo legislador comunitário, uma vez que perante determinadas circunstâncias é uma forma de repor a neutralidade fiscal nas operações subjacentes.

No nosso ordenamento jurídico-fiscal, a locação e a transmissão de imóveis estão, em regra, isentas de IVA nos termos do artigo 9.º n.ºs 29 e 30 do Código do IVA²².

uma tributação em cascata sempre que operações isentas não se dirijam a consumidores finais. Através da limitação do direito à dedução dos sujeitos passivos, estas isenções introduzem uma elevado grau de complexidade na gestão do imposto sempre que um sujeito passivo realize simultaneamente, operações tributadas e operações isentas. É por isso que tais isenções devem ser previstas com parcimónia, estão harmonizadas no sistema comum europeu do IVA e as regras que as prevêem são interpretadas de forma restritiva. É por estas razões que o legislador comunitário, veio permitir em situações excepcionais, que os Estados-Membros possam conceder o direito à renúncia de certas isenções, estando estes casos previstos nos artigos 9.º e 12.º do Código do IVA. No que concerne à interpretação das normas que estabelecem isenções de IVA, o TJUE tem orientado o seu entendimento de acordo com três grandes princípios: (i) interpretação estrita das referidas normas; (ii) interpretação dos conceitos incluídos nestas normas enquanto conceitos autónomos de direito da União Europeia; e (iii) interpretação das isenções sobre prestações de serviços de acordo com um princípio de prevalência da natureza da prestação de serviços em causa sobre a natureza jurídica do prestador ou à forma como é realizada. Não obstante, que estes princípios não poderão colidir com o princípio da neutralidade fiscal, devendo, ao invés, orientar-se segundo este último. Cfr. António Martins, “Isenção Incompleta e Rendibilidade dos Investimentos: uma Análise”, *Cadernos IVA 2013*, Almedina, 2013, pp. 67-84; Francisca Landerset, “A Isenção de IVA na Gestão de Organismos de Investimento Colectivo”, *Cadernos IVA 2017*, Almedina, 2017, pp. 283-314; Sérgio Vasques, *o Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015, pp. 307-331; J. G. Xavier de Basto, “A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional”, *Cadernos CTF*, n.º 361 Janeiro/Março e n.º 362 Abril/Junho Lisboa, 1991, pp. 57 -61; Pedro Costa Monteiro, “Interpretação de Normas de Isenção e de Taxas Reduzidas: Neutralidade Fiscal vs. Interpretação Estrita”, *Cadernos IVA 2018*, Almedina, 2018, pp. 179-223; Clotilde Celorico de Palma, *Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2006, pp. 84-91; *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Almedina, 2010, pp. 505-558; “A interpretação das normas de isenção de IVA pelo Tribunal de Justiça da União Europeia – algumas notas”, *Estudos de IVA III*, Almedina, 2016, pp. 109-130; *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2014, pp. 172-207; *Enquadramento das Operações Financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado*, *Cadernos IDEFF*, n.º 13, Almedina, 2016, pp. 33-41; Alexandra Martins, “Desconstruindo Dogmas: O Direito à Dedução e as Isenções”, *Cadernos IVA 2016*, Almedina, 2016, pp. 17-32.

²² Relativamente à transmissão de imóveis, a isenção abrange apenas os edifícios que não sejam novos e os terrenos que não sejam para construção, tal como resulta da conjugação dos artigos 12.º e 135.º n.º 1 alíneas j) e k) da Diretiva IVA. O legislador comunitário adotou esta solução, pois os edifícios usados e terrenos não destinados à construção, são várias vezes transmitidos por pessoas que não constituem nem devem ser constituídos como sujeitos passivos de IVA, assim, por uma

As condições subjetivas para a renúncia à isenção do IVA na locação, incluindo a locação financeira, ou na transmissão de imóveis, decorrem da conjugação dos artigos 12.º n.ºs 4 e 5 do Código do IVA e do artigo 3.º do RRI.

Porquanto, podem renunciar à isenção do IVA na locação ou transmissão de imóveis: (i) os sujeitos passivos que procedam à locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução; e (ii) 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.

Assim, para que as operações supra referidas possam beneficiar do direito à renúncia à isenção do IVA, é necessária a verificação cumulativa, para o transmitente e o adquirente do bem imóvel ou, no caso de locação, quando o locador e o locatário, dos seguintes requisitos: (i) devem ser sujeitos passivos

questão de simplificação é aconselhável a isenção. Já no caso dos edifícios em estado novo, ou seja, aqueles relativamente aos quais ainda não se deu a primeira ocupação, bem como os terrenos destinados a construção, são normalmente transmitidos por pessoas que são sujeitos passivos de IVA, estando em condições de aplicar o imposto, como tal não se justifica a aplicação da isenção (note-se que quanto ao âmbito de aplicação do artigo 12.º da Diretiva IVA na definição de edifícios “novos”, o critério da primeira ocupação pode ser substituído por outros critérios a fixar pelos Estados-Membros, nomeadamente, “(...) o do prazo decorrido entre a data de conclusão do imóvel e a da primeira entrega, ou o do prazo decorrido entre a data da primeira ocupação e a da entrega posterior, desde que tais prazos não ultrapassem, respetivamente, cinco e dois anos”. Por sua vez, a concretização da noção de “terrenos para construção” é deixada para os respetivos ordenamentos jurídico-fiscais dos Estados-Membros, não contendo a Diretiva IVA qualquer definição. Não obstante de ser facultativa a tributação de atos isolados, os Estados-Membros podem sujeitar a imposto aqueles que procedam à transmissão de edifícios novos ou terrenos para construção, mesmo que a título ocasional. (Veja-se a este propósito, J. G. Xavier de Basto (1991), *op.cit.*, pp. 254 e ss). Cfr. Sérgio Vasques (2015), *op.cit.*, pp. 320-321; Rita de la Feria & Richard Krever, “Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT”, *Oxford University Centre of Business Taxation, WorkingPaper n.º 12/28*, 2012, p. 21.

Em relação à locação de imóveis, as razões que subjazem à isenção do artigo 135.º da Diretiva IVA são de ordem eminentemente prática, desde logo porque muitas vezes a locação de imóveis é realizada por particulares que não estão em condições de aplicar o IVA devido à complexidade inerente a este imposto, portanto há vantagens em deixar os particulares fora do sistema. A mesma racionalidade serve para que não se aplique esta isenção nas situações de locação de imóveis de espaços comerciais ou empreendimentos hoteleiros. Cfr. Sérgio Vasques (2015), *op.cit.*, pp. 321-322. Veja-se neste sentido o acórdão TJUE C-326/99 de 4.10.2001; Sijbren Cnossen, “VAT Treatment of Immoveable Property”, Victor Thuronyi, ed. (Washington, 1996), *Tax Law Desing and Drafting*, Vol. 1, pp. 231-245;

referidos no artigo 2.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA e pratiquem operações que confirmem direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos que exerçam simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito (os chamados “sujeitos passivos mistos”), o conjunto das operações que conferem direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios. Este limite acima de 80% não tem aplicação quando os sujeitos passivos cuja atividade tenha por objeto, com caráter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou locação; (ii) não devem estar abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60.º e seguintes do Código do IVA; e (iii) devem dispor de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC.

Nas situações em que exista compropriedade, a renúncia à isenção só é admitida desde que essa renúncia seja exercida por todos os comproprietários e se verifiquem, quanto a todos os titulares dos direitos a transmitir ou a adquirir, as condições subjetivas que acabámos de referir (artigo 3.º n.º 4 do RRI).

Quanto às condições objetivas necessárias para que a renúncia à isenção do IVA na locação ou transmissão do imóvel seja possível, elas estão elencadas no artigo 2.º do RRI²³:

- Tipo de imóvel – Tratar-se de prédio urbano ou de uma fração autónoma deste ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção;
- Totalidade do imóvel ou fração - O contrato tenha por objeto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a sua locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel. Desta forma ficam excluídos da renúncia à isenção do IVA a locação ou transmissão de partes do imóvel, nomeadamente, os direitos reais menores, tais como, a nua propriedade, o usufruto, o direito de solo e o direito de superfície;

²³ Clotilde Celorico de Palma, *Código do IVA e RITI - Notas e Comentários*, Almedina, 2014, pp. 170-171.

- Inscrição na matriz - O imóvel deve estar inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respetiva inscrição, e não se destine a habitação. Nos casos em que as transmissões do imóvel se efetuem por contratos realizados em simultâneo, a inscrição em nome do proprietário, deve verificar-se em relação ao sujeito passivo que realiza a transmissão do imóvel no primeiro dos contratos.
- Destino do imóvel – Deve estar afeto a atividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições;
- Locação do imóvel – É aplicável a qualquer tipo de locação do prédio urbano ou de fração autónoma deste, englobando o arrendamento e a locação financeira. Não é permitida a renúncia na sublocação de bens imóveis, exceto quando estes sejam destinados a fins industriais.
- Valor da renda – Deve ser igual ou superior a 1/25 do valor de aquisição ou construção do imóvel. Isto serve para impedir a renúncia nos casos em que as rendas a cobrar tenham um valor meramente simbólico, não garantido ao locador a recuperação do investimento efetuado com a aquisição ou construção do imóvel num período de 25 anos. Assim, o valor da renda anual deve ser determinado com base no valor total das rendas fixadas para a vigência do contrato a dividir pelo número de anos em que está previsto vigorar. Quanto ao valor de aquisição ou construção do imóvel, deve incluir o valor correspondente ao terreno onde o imóvel está implementado.
- Primeira transmissão ou locação do imóvel objeto de renúncia – Só pode existir renúncia na primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA nela suportado. Abrange os imóveis novos, desde que esteja a decorrer o prazo para o exercício do direito à dedução do IVA suportado na construção.

Abrange ainda os imóveis que se encontrem em uso pela própria empresa, por ela construídos e afetos à sua atividade tributada, nomeadamente quando aquela efetuar uma operação “*sale and leaseback*”²⁴.

- Primeira transmissão ou locação do imóvel objeto de grandes obras – Abarca a primeira transmissão ou locação do imóvel após grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 30% do valor patrimonial tributário do Imposto Municipal sobre Imóveis, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras;
- Transmissão ou locação subsequente a uma operação com renúncia à isenção - esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no artigo 24.º n.º 2 do Código do IVA (20 anos) relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel.

Formalmente é necessário que, no momento da celebração da respetiva escritura pública de compra e venda ou do contrato de locação, a renúncia seja validamente exercida através da emissão prévia de um certificado eletrónico por parte da AT nos termos do artigo 4.º do RRI (sendo que este procedimento eletrónico confere mais simplicidade, transparência, controlo, rapidez e segurança jurídica ao processo de obtenção do certificado de renúncia), tendo o pedido de emissão que conter²⁵: (i) o nome ou designação social do sujeito passivo transmitente ou locador e do sujeito passivo adquirente ou locatário do imóvel, bem como os NIF's do adquirente ou locatário; (ii) a identificação do imóvel; (iii) a atividade a exercer no imóvel; (iv) se é uma operação de transmissão do direito de propriedade do imóvel ou de uma operação de locação do mesmo; (v) o valor da transmissão, ou no caso da locação, o valor mensal da renda; e (vi) a declaração

²⁴ Veja-se o acórdão do TJUE, C-201/18 de 27 de Março de 2019.

²⁵ Decorre do artigo 12.º do Anexo ao DL 21/2007, que os sujeitos passivos isentos nos termos do artigo 9.º do Código do IVA devem apresentar a declaração de alterações prevista no artigo 31.º n.º 1 do Código do IVA, antes de formularem pela primeira vez o pedido de emissão de um certificado de renúncia.

de que se encontram reunidos todos os pressupostos objetivos e subjetivos para que se possa renunciar.

Este certificado tem a validade de seis meses e visa a manifestação da vontade dos seus titulares, sujeitos passivos intervenientes na operação, da sua intenção perante a AT de renunciarem à isenção do IVA nessa operação e que declaram estar reunidas as condições legalmente previstas. Por conseguinte, para que seja necessário o exercício do direito de renúncia à isenção é imperativo a referida certificação administrativa²⁶.

A responsabilidade pela liquidação do IVA, tanto sobre o preço de venda, como de eventuais adiantamentos do preço, será do adquirente no caso das vendas de imóveis com renúncia à isenção, uma vez que é ele o sujeito passivo do IVA nos termos do artigo 6.º n.º 2 do RRI.

Relativamente ao valor sobre o qual irá incidir o IVA liquidado, o artigo 7.º do RRI remete para o artigo 16.º n.º 1 do Código do IVA, nos termos do qual o imposto irá incidir sobre o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro. Desta forma, a regra geral, será o

²⁶ Acórdão STA, Processo 486/09, de 25.11.2009. Veja-se neste sentido, Clotilde Celorico de Palma, “Vicissitudes da renúncia à isenção das operações imobiliárias em IVA, Comentário ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de Novembro de 2009, 2ª Seção, Processo 0486/09”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, n.º 1, Primavera, Almedina, 2010, p. 359 e ss.

O certificado de renúncia pode ser tido como a assunção da “(...) natureza constitutiva do direito à renúncia e subsequente dedução ou reembolso do IVA e (...) conforme doutrina já exposta pelo STA, a apresentação do certificado de renúncia constitui uma formalidade essencial do processo de liquidação e subsequente dedução do IVA e tem como função, comprovar a verificação dos pressupostos do direito de renúncia à isenção”. Cfr. Clotilde Celorico de Palma (2014), *op.cit.*, p. 172 e acórdão STA, proc. 01455/12, de 07.10.2015. É o exercício do direito à renúncia à isenção que enquadra a operação subjacente para efeitos do IVA e determina que a mesma fica sujeita a IVA e seja liquidado este imposto nas rendas debitadas. Pelo que a obtenção do referido certificado tem que ser necessariamente prévia à celebração do respetivo certificado como condição de eficácia do exercício do direito de renúncia, não sendo possível suprir-se posteriormente a esse momento a sua falta. Não sendo emitido o certificado, a renúncia enfermará de vício insanável. Cfr. Isabel Vieira dos Reis, “O Certificado de Renúncia à Isenção do IVA na Locação de Imóveis”, *Cadernos IVA 2015*, Almedina, 2015, pp. 241-256; Acórdão TCA Norte, Processo 012/08.6BCPRT de 30/10/2014. Nesse sentido o TCA Norte já referiu que “a emissão e detenção deste documento constitui elemento decisivo, conformador, comprovativo e temporizador da renúncia em apreço, no sentido de que só com a respectiva emissão e a partir da data em que esta ocorre a pessoa singular ou colectiva, renunciante a anterior isenção de que beneficiava, está em condições de operar, nas transacções antes isentas de IVA, a coberto do regime de tributação normal deste tributo”. Cfr. Acórdão TCA Norte, Processo 52/02 de 31.07.2008.

preço de venda do imóvel ou valor da renda, respetivamente, no caso de renúncia na transmissão do imóvel ou na situação da renúncia à isenção no contrato de locação.

No que ao direito à dedução diz respeito, resulta da conjugação dos artigos 12.º n.º 7 do Código do IVA, 8.º e 9.º ambos do RRI, que os sujeitos passivos que renunciem à isenção têm direito à dedução do imposto suportado para a realização das operações relativas a cada prédio ou fração autónoma deste, segundo as regras definidas nos artigos 19.º a 25.º do Código do IVA. A dedução efetua-se de acordo com o método da afetação real de todos os bens e serviços utilizados, nos termos do artigo 23.º n.º 2 do Código do IVA²⁷.

2.2. Regularização das Deduções

As deduções de imposto efetuadas pelos sujeitos passivo são, por norma, definitivas. Todavia, existem casos legalmente previstos em que essas deduções não são definitivas, podendo ocorrer situações que justifiquem a sua alteração ao

²⁷ No quadro do desenvolvimento de uma ou várias atividades económicas, os sujeitos passivos de IVA podem optar, no todo ou em parte pela aplicação do método da afetação real para a determinação (da medida) do direito à dedução nas aquisições de recursos utilizados que sejam afetos, em simultâneo, a operações que conferem e que não conferem direito à dedução. Ou seja, a afetação real pode ser usada em alternativa ao *pro rata*, ou em conjugação com este último. Cfr. Clotilde Celorico de Palma (2014), *op.cit.*, p. 283. No método da afetação real, o direito à dedução é apurado considerando o grau, proporção ou intensidade da utilização dos bens ou serviços em cada atividade, usando critérios objetivos que devem ser adaptados à situação e organização concretas do sujeito passivo, à natureza das suas operações no contexto da atividade global exercida e aos bens ou serviços adquiridos para as necessidades de todas as operações. A Diretiva IVA consagra a possibilidade/obligatoriedade de utilização deste método no seu artigo 173.º n.º 2 alínea c) “(...) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços (...)”. Com este método, trata-se de substituir a presunção simples em que assenta o *pro rata* por indicadores alheios ao volume de negócios, imputando os custos mistos a operações com direito e sem direito à dedução de acordo com indicadores, melhor adequados à atividade do sujeito passivo. Indicadores estes que a AT por via do Ofício circularado n.º 30103 de 23.04.2008 elenca assentes em pressupostos físicos: (i) área ocupada; (ii) número de trabalhadores; (iii) massa salarial; (iv) as horas-máquina; ou (v) horas-homem. No entanto estes critérios são meramente exemplificativos, devendo admitir-se uma multiplicidade de critérios, selecionando-se aquele que melhor reflita, dado o pressuposto da neutralidade, a real afetação dos *inputs*, aferida pela repercussão do seu custo nas operações a jusante. Em suma, afasta-se a imputação baseada no volume de negócios para fazer uma imputação com base nos fatores de produção. Cfr. Sérgio Vasques (2015), *op.cit.*, pp. 351-356; Rui Manuel Pereira da Costa Bastos, *O Direito à Dedução do IVA, O Caso Particular dos Inputs de Utilização Mista*, Cadernos IDEFF, n.º 15, Almedina, Setembro, 2016, pp. 160-165.

longo do período de utilização do bem. As alterações às deduções são efetuadas através do mecanismo das regularizações.

2.3. Bens do Ativo Imobilizado

Os bens do ativo imobilizado caracterizam-se pelo fato de a sua utilidade não se esgotar num só exercício, antes se repartindo por um período mais ou menos dilatado, consoante a maior ou menor obsolescência (física ou económica) a que estejam sujeitos. Consequentemente, o seu custo deverá ser repartido em função do número de anos em que se prevê a sua utilização, através do reconhecimento anual de amortizações.

O artigo 189.º da Diretiva IVA define que, para efeitos da aplicação do artigo 187.º (regularização do IVA em bens de investimento) e do artigo 188.º (entrega de bens de investimento durante o período de regularização), os Estados-Membros podem adotar a medida de *“definir a noção de bens de investimento”*, todavia, antagonicamente ao que aconteceu noutras jurisdições, tal faculdade não foi exercida no nosso ordenamento jurídico-fiscal.

O Código do IVA não contém qualquer noção de “bens de investimento”, consagrando o artigo 24.º sob a epígrafe *“regularizações das deduções relativas a bens do ativo imobilizado”*, categoria de bens a que se reporta esta norma²⁸. Contudo, o n.º 2 do referido preceito, relativamente aos bens imóveis, faz apenas uma vez a menção expressa a *“despesas de investimento em bens imóveis”*.

O TJUE já se pronunciou relativamente à necessidade da existência destas regularizações anuais, enquanto garante do princípio da neutralidade do IVA, referindo que: *“O período de ajustamento das deduções (...) permite evitar inexatidões no cálculo das deduções e vantagens ou desvantagens injustificadas para o sujeito passivo quando, nomeadamente, se verificarem, posteriormente à*

²⁸ O conceito de “bens de investimento” utilizado na Diretiva IVA foi substituído (inoportunamente na nossa opinião) por um conceito de raiz marcadamente contabilística, em que a denominação “bens do ativo imobilizado” remonta ao antigo Plano Oficial de Contas, substituído em 2010 pelo atual Sistema de Normalização Contabilística (DL n.º 158/2009, de 13 de Julho), na sequência do qual aquela categoria de bens da classe 4 passou a designar-se por “investimentos”.

*declaração, alterações dos elementos inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante das deduções. A probabilidade de alterações deste tipo é particularmente significativa no caso de bens de investimento que sejam frequentemente utilizados durante um período de vários anos, durante o qual a sua afetação pode variar*²⁹. Este Tribunal referiu também que este regime especial reservado aos bens de investimento explica-se e é justificado pela utilização duradoura destes bens e pela amortização concomitante dos seus custos de aquisição³⁰.

Para efeitos da delimitação do conceito de “*despesas de investimento em bens imóveis*” plasmado no artigo 24.º n.º 2 do Código do IVA relevam as “propriedades de investimento” e os “ativos fixos tangíveis”.

De acordo com a Norma Contabilística de Relato Financeiro 11 §5 (doravante “NCRF”), propriedades de investimento é definida como “*a propriedade (terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos) detida (pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para: a) Uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou b) Venda no decurso ordinário do negócio*”.

Da leitura do §6 da NCRF 7, retiramos que os ativos fixos tangíveis são ativos (imóveis) detidos para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e que se espera sejam usados durante mais do que um período.

No que diz respeito às regularizações dos bens de investimento, reza o artigo 24.º n.º 2 do Código do IVA que são regularizadas anualmente as deduções efetuadas quanto às despesas de investimento em bens imóveis se entre a percentagem definitiva a que se refere o artigo 23.º “*(...) aplicável no ano de ocupação do bem e em cada um dos 19 anos civis posteriores a que tiver sido apurada no ano da aquisição ou da conclusão das obras houver uma diferença, para mais ou*

²⁹ Acórdão TJUE, Processo C-184/04 de 30.03.2006.

³⁰ Acórdão TJUE, Processo C-63/04 de 15.12.2005.

para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais.” Neste caso, o período de regularização de 20 anos é de aplicação genérica independentemente do período de vida útil dos bens.

Assim teremos:

$$(\% \text{ definitiva de dedução do ano de aquisição/ocupação do imóvel}) - (\% \text{ definitiva de cada um dos anos de regularização})$$

20

Se for utilizado o método de afetação real, esta regularização tem lugar quando a referida diferença *“(...) representar uma alteração do IVA dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a € 250.”* (artigo 24.º n.º 4 do Código do IVA). Este regime não é aplicável a investimentos de valor unitário inferior a € 2.500, nem aos que tenham um período de vida útil inferior a 5 anos de acordo com o Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12 de Janeiro³¹ (artigo 24.º n.º 7 do Código do IVA).

Nos termos do artigo 24.º n.º 3 do Código do IVA, esta regularização é efetuada no final do ano em que se iniciou a utilização ou ocupação e no final de cada um dos 19 anos civis seguintes àquele, sempre na última declaração do período do ano respetivo, calculando-se *“(...) o montante da dedução que teria lugar na hipótese de a aquisição ou conclusão das obras em bens imóveis se ter verificado no ano em consideração, de acordo com a percentagem definitiva desse mesmo ano.”* O montante que daqui resultar *“(...) é subtraído à dedução efetuada no ano em que teve lugar a aquisição ou ao somatório das deduções efetuadas até ao ano da conclusão das obras em bens imóveis.”* Por sua vez, a diferença positiva ou negativa divide-se por 20 *“(...) sendo o resultado a quantia a pagar ou a dedução complementar a efetuar no respetivo ano”*.

Caso exista uma transmissão de bens imóveis durante o período de regularização, a Diretiva IVA no seu artigo 188.º (transposto para o artigo 24.º n.º 5º do Código do IVA), refere que a regularização correspondente do IVA será

³¹ Trata-se do diploma que regulamenta as amortizações e reintegrações.

devida se durante o referido período, a sua afetação a uma atividade económica, totalmente tributada ou totalmente isenta, consoante a transmissão em causa seja tributada (sujeita e não isenta) ou isenta de IVA.

A regularização em causa do IVA inicialmente deduzido (a favor do Estado ou no caso da transmissão isenta e a favor do sujeito passivo no caso das transmissões tributadas), efetua-se de uma só vez, pelo período ainda não decorrido e deve constar na declaração do último período desse ano.

A parte final do artigo 24.º n.º 5 do Código do IVA (aplicável a bens imóveis) diz que, caso a transmissão seja isenta de imposto, nos termos do artigo 9.º n.º 3º do mesmo diploma consideram-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, devendo efetuar-se a regularização respetiva^{32/33}.

2.4. Imóveis não Utilizados em Fins Empresariais

Nos termos do artigo 26.º n.º 1 do Código do IVA, “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 (...) dá lugar à regularização anual de 1/20 da dedução efetuada, que deve constar da declaração do último período do ano a que respeita”. Sendo necessário que se complete um ano civil para que a regularização de 1/20 seja devida.

Por seu turno, dispõe o artigo 10.º n.º 1 do RRI, que a regularização é obrigatória de uma só vez, da dedução do IVA efetuada, considerando-se que estão afetos a uma atividade não tributada, quando: “(...) a) O bem imóvel seja afeto a fins alheios à atividade exercida pelo sujeito passivo; b) Ainda que não seja afeto a fins alheios à atividade exercida pelo sujeito passivo, o bem imóvel não seja efetivamente utilizado na realização de operações tributadas por um período superior a cinco anos consecutivos”.

³² Rui Manuel Pereira da Costa Bastos, (2016), *op.cit.*, pp. 223-229. Para mais desenvolvimentos sobre este tema veja-se, Isabel Vieira dos Reis, “A Regularização do IVA nos Bens de Investimento Imobiliário”, *Cadernos IVA 2017*, Almedina, 2017, pp. 315-337.

³³ Vejam-se, entre outros, os acórdãos proferidos pelo TJUE relativamente à regularização de bens de investimento imobiliários: C-201/18 de 27.03.2019; C-140/17 de 25.07.2018; C-532/16 de 11.04.2018; C-229/15 de 16.06.2015.

Perante este quadro, cumpre questionar, até que ponto faz sentido aceitar, à luz das regras e dos princípios informadores do IVA, que a obrigação de regularização do imposto seja imposta de modo cego a todos os sujeito passivos, sem cuidar de aferir se os imóveis desocupados continuam a ser promovidos comercialmente no mercado?³⁴

A *ratio* subjacente ao mecanismo de regularização tem em vista incentivar a continuidade, pelo sujeito passivo, da atividade empresarial que originou o direito à dedução do imposto permitindo desta forma contrariar o desvio da afetação dos imóveis a fins alheios ou isentos, evitando a recuperação abusiva do imposto (acabando por funcionar de certa forma como uma norma antiabuso).

A AT já se pronunciou a este respeito, referindo que “*a necessidade de incentivar a continuidade da atividade empresarial e de contrariar o desvio da afetação dos imóveis a fins alheios, impôs que os mesmos sejam utilizados durante 10 anos na atividade da empresa (...) se assim não fosse, facilmente se defraudaria o mecanismo do imposto, bastando para isso que se adquirisse um imóvel destinado a uma atividade tributada, com a consequente dedução, sendo de seguida o mesmo afeto a uma atividade isenta que não confere o direito à dedução (...) neste contexto se incluem também os casos de não utilização pura e simples do imóvel, uma vez que o espírito que fundamenta o direito à dedução exige a sua ligação com a atividade tributada*”³⁵ (este prazo refere-se à data do Ofício-circulado, tendo sido elevado em 2001 para 20 anos). Sem embargo que a aplicação da obrigação de regularização deverá resultar de uma análise casuística em função das provas apresentadas pelo sujeito passivo de que atuou ativamente para que o imóvel fosse utilizado e que não lhe é imputável a sua desocupação.

Concordamos com alguns autores quando referem que o artigo 26.º do Código do IVA deve ser interpretado no sentido de, ainda que o imóvel esteja vago,

³⁴ João Magalhães Ramalho, Serena Cabrita Neto e Miguel Paquete, “Regularização do IVA em Operações Imobiliárias: O Acórdão Imofloresmira”, *Cadernos IVA 2018*, Almedina, 2018, p. 231

³⁵ Ofício-Circulado n.º 2.425/1993, de 7 de Outubro. Cfr. Isabel Vieira dos Reis, “A Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Imobiliárias: uma Perspectiva Prática”, *Cadernos IVA 2013*, Almedina, 2013, pp. 251-268.

não deve ser devida qualquer regularização desde que seja intenção do respetivo proprietário arrendá-lo com sujeição a IVA, citando em particular jurisprudência comunitária que refere não haver lugar a regularização nos casos em que os bens não sejam efetivamente utilizados por motivos que estão fora do controlo do sujeito passivo³⁶. Por conseguinte, deverá fazer-se a destriça entre as situações puramente passivas (em que o sujeito passivo não realiza/realizou diligências de forma rentabilizar o bem) e aquelas em que o imóvel, apesar de desocupado, continua a ser ativamente promovido pelo sujeito passivo a fim de desenvolver de uma atividade comercial sujeita e não isenta de IVA.

Se o artigo 10.º n.º 1 alínea a) do RRI se equipara procedimentalmente ao artigo 24.º n.º 6 do Código do IVA³⁷, então o artigo 10.º n.º 1 alínea b) do RRI impõe uma regularização penosa ao sujeito passivo, apesar do prazo atual (cinco anos ao contrário do prazo inicial de dois anos) permite que o sujeito passivo tenha uma margem de manobra substancialmente maior. Contudo, até que esse prazo

³⁶ Filipe Romão e Marta Pontes, “Regularizações de IVA nas operações imobiliárias”, *Fiscalidade*, n.º 47, Julho-Setembro 2011, pp. 82-83.

³⁷ Neste caso estamos a falar de regras específicas de regularização, relacionadas exclusivamente com imóveis, de acordo com este n.º 6 a regularização do artigo 24.º n.º 5 do Código do IVA tem aplicação, considerando-se “(...) *que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente ao quais houve inicialmente lugar à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respetiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento com eles relacionadas (...)*” quando ocorra uma das seguintes situações: “**a)** O sujeito passivo, devido a alteração da atividade exercida ou por imposição legal passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução”. Esta regularização é extensiva aos sujeitos passivos mistos, que independentemente do método utilizado, tenham procedido à dedução parcial de IVA suportado com a construção ou aquisição de um bem imóvel, que agora, por via de alteração de atividade, se encontra exclusivamente afeto a uma atividade isenta. Poder-se-ia questionar, no caso de sujeitos passivos mistos, se a ocorrer tal alteração no período de regularização, não seria suficiente a alteração da percentagem do direito à dedução para zero enquanto aquela afetação perdurasse, facto que, face à amplitude da norma, não ocorre, impondo a regularização de uma só vez; “**b)** O sujeito passivo passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução, em virtude do disposto no n.º 3 do artigo 12.º ou nos n.os 3 e 4 do artigo 55.º”. Ambas as situações aqui elencadas traduzem procedimentos de renúncia à isenção que condicionaram o sujeito passivo ao exercício de uma atividade tributada durante um período mínimo de cinco anos, findo o qual, no caso de regressar ao regime de isenção inicial, terá de proceder à regularização do IVA dos bens imóveis entretanto deduzido;

“**c)** O imóvel passe a ser objecto de uma locação isenta nos termos do n.º 29) do artigo 9.º”. Se após a locação isenta, o imóvel for objeto de utilização pelo sujeito passivo exclusivamente no âmbito de operações que conferem o direito à dedução, então é aplicável, aquando dessa utilização, a regularização a favor deste, prevista no artigo 25.º n.º 1 alínea b) do Código do IVA. Cfr. Rui Manuel Pereira da Costa Bastos, (2016), *op.cit.*, pp. 230-231.

termine, não devem deixar de ser efetuadas as regularizações de 1/20 por cada ano civil completo em que o imóvel esteja desocupado, devendo o montante a regularizar ser incluído na declaração de IVA do último período do ano em que ocorrer a situação que obrigue à regularização³⁸.

Tanto o artigo 26.º n.º 1 do Código do IVA quanto o artigo 10.º n.º 1 alínea b) do Anexo ao DL 21/2007, visam cada um à sua maneira, abranger situações em que o imóvel deixou de estar afeto a uma atividade empresarial, ainda que continue associado ao interesse geral do sujeito passivo. Sendo inegável que a promoção comercial dos imóveis com vista à sua locação com IVA consubstancia um estado muito embrionário (ou prévio) da atividade comercial tributável exercida pelo sujeito passivo, não pode ontologicamente ser dissociada desta última. Ora, nunca a mera desocupação de um imóvel, poderá, só por si, traduzir uma situação de “*não utilização em fins da empresa*” e/ou de “*não utilização efetiva na realização de operações tributadas*”³⁹.

2.4.1. O Acórdão Imofloresmira

O TJUE proferiu uma decisão em Fevereiro de 2018⁴⁰ relativamente à isenção de IVA das operações de locação de bens imóveis em sede de IVA no contexto da utilização para os fins das operações tributadas do sujeito passivo e regularização da dedução inicialmente efetuada.

Este litígio opôs a Imofloresmira - Investimentos Imobiliários, S.A. (doravante “Imofloresmira”) à AT e respeita à regularização das deduções do IVA efetuadas pela Imofloresmira no âmbito da sua atividade de compra, venda, locação e gestão de bens imóveis relativas a fatos ocorridos nos anos de 2011 a 2014. Sendo esta sociedade, à data dos fatos, proprietária de dois prédios urbanos, em regime de propriedade horizontal, destinado ao uso para escritórios, comércio e parque público.

³⁸ Isabel Vieira dos Reis (2017), *op.cit.*, p.330.

³⁹ João Magalhães Ramalho (2018), *op.cit.*, pp. 231-232.

⁴⁰ Acórdão TJUE C-672/16, de 28.02.2018.

Em relação aos espaços arrendados para escritórios e comércio a Imofloresmira procedeu previamente à celebração de cada um dos contratos de arrendamento e por referência aos períodos de tributação em questão (2011 a 2014), a Requerente sempre renunciou à isenção do IVA nas referidas operações, nos termos conjugados do artigo 12.º n.ºs 4 e 6 do Código do IVA e do RRI.

A sociedade atuou, com carácter de continuidade, à promoção comercial dos espaços disponíveis nesses imóveis, com vista à sua locação tendo, entre 2011 e 2013, celebrado contratos com agências imobiliárias e desenvolvido diversas operações de marketing em suporte à comercialização. Não obstante, a Imofloresmira procedeu ao ajustamento da sua oferta através, por um lado, da disponibilização de espaços locáveis a preços mais competitivos e, por outro, da possibilidade de negociação de períodos de carência na fase de instalação de cada inquilino. Os custos suportados com os serviços de promoção comercial dos imóveis foram refletidos nos balancetes referentes aos anos de 2011 a 2013.

Na sequência de ações inspetivas realizadas em 2015 e em 2016, a AT constatou que alguns lotes, pertencentes a dois imóveis dos quais Imofloresmira era proprietária e que relativamente a esses tinha optado pela tributação (uma vez que havia recuperado IVA suportado na compra dos referidos imóveis, a sociedade encontrava-se sujeita ao regime de regularização do imposto, tendo para o efeito afetado integralmente todas as frações que compunham os dois prédios à prossecução de atividades sujeitas e não isentas de IVA), estavam vagos há mais de dois anos, não tendo a Imofloresmira efetuado a regularização do imposto deduzido a favor do Estado.

Com este fundamento, a AT alegou que a sociedade deveria ter regularizado o IVA deduzido, numa base anual ou definitiva, consoante o caso, para os lotes não utilizadas dos edifícios de que era proprietária na altura, o que motivou a realização de correções relativas ao imposto não pago, tendo sido liquidado imposto no valor total de € 1.375.954,71, correspondente aos exercícios de 2011 a 2013. Ou seja, a AT entendeu que, independentemente das razões que levaram à desocupação dos imóveis, a mera circunstancia objetiva dessa desocupação se prolongar por um

período de tempo deveria interromper a afetação do imóvel aos fins da empresa, ficando o sujeito passivo obrigado a proceder à regularização do IVA deduzido, mesmo que se provasse que este manteve sempre a intenção de continuar a exercer uma atividade tributada.

A sociedade submeteu o litígio ao Centro de Arbitragem Administrativa⁴¹, o qual por sua vez, procedeu ao reenvio prejudicial para o TJUE tendo sido solicitado que este se pronunciasse sobre a conformidade da Diretiva IVA com o entendimento de acordo com o qual, um imóvel desocupado há mais de dois anos deve consubstanciar uma situação de “não utilização efetiva do imóvel em fins da empresa” e/ou “não utilização efetiva na realização de operações tributadas”, nos termos e para os efeitos do artigo 26.º n.º 1 do Código do IVA e artigo 10.º n.º 1 alínea b) do RRI.

E, em caso afirmativo, foi solicitado a este Tribunal que se pronunciasse sobre a admissibilidade da regularização de imposto, de uma só vez, pela totalidade do período ainda não decorrido, nos casos em que o imóvel se encontra desocupado há mais de dois anos, mas sempre em comercialização, visando-se a afetação do imóvel nos anos subsequentes a atividades tributadas que conferem o direito à dedução.

Quanto à apreciação por parte do TJUE sobre as questões prejudiciais, o entendimento deste Tribunal não se compadece com o da AT, começando por referir que de acordo com as disposições da Diretiva IVA, é a qualidade em que o contribuinte age no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, que determina a existência de um direito à dedução⁴².

O TJUE vem lembrar que, segundo a lógica do sistema instituído pela Diretiva IVA, os impostos que tenham incidido a montante sobre os bens ou os serviços utilizados por um sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas podem ser deduzidos. A dedução dos impostos pagos a montante está

⁴¹ Despacho n.º 5097/2009, de 27 de Janeiro (despacho de criação do CAAD) e Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária).

⁴² Acórdão TJUE, C-C-672/16, *op.cit.*, n.º 35.

ligada à cobrança dos impostos a jusante. Quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para os fins de operações isentas ou não incluídas no âmbito de aplicação do IVA, não pode existir cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante⁴³.

Assim, para que o direito à dedução do IVA seja reconhecido, é necessário o exercício de uma determinada atividade económica por parte do sujeito passivo, independentemente do fim ou resultado dessa atividade. Por conseguinte, nenhuma pessoa pode ser qualificada como sujeito passivo sem levar a cabo uma atividade económica, devendo ser definido para efeitos de IVA, em termos universais de modo a assegurar a neutralidade e igualdade do imposto; mas essa noção não pode ser levada tão longe que faça perigar a segurança dos contribuintes, ou que leve à tributação de realidades manifestamente para além da capacidade contributiva que o imposto visa capturar. Precisamente por este motivo, o TJUE tem vindo a desenvolver esforços no sentido de delimitar o que deve (ou não) possuir conteúdo económico, suscetível de integrar o conceito abrangente de atividade económica para efeitos da Diretiva IVA^{44/45}.

⁴³ *Ibidem*, n.º 30.

⁴⁴ João Magalhães Ramalho (2018), *op.cit.*, pp. 233-234.

⁴⁵ Da leitura do artigo 9.º da Diretiva IVA retiramos que são considerados como sujeitos passivos todos aqueles que de modo independente levem a cabo uma atividade económica, qualquer que seja o seu intuito ou resultado. Ou seja, o exercício de uma atividade económica consubstancia o pressuposto no qual assenta a incidência objetiva e subjetiva do IVA. Desta forma, nenhuma pessoa pode ser sujeito passivo de IVA se não levar a cabo uma atividade económica e bem assim, não podemos estar na presença de operações tributáveis (transmissões de bens e prestações de serviços) se houver uma ausência de atividade económica. A definição que consta na Diretiva IVA é larga e as referências lá contidas são apenas exemplificativas, ou seja, trata-se de uma noção de atividade económica que abrange genericamente toda a produção e comércio de bens, bem como toda e qualquer prestação de serviços independentemente da sua natureza.

A abrangência deste conceito de atividade económica foi evidenciada no *Caso Rompelman* (processo C-268/83 de 14.02.1985), cuja conclusão passou pela inclusão dos atos preparatórios neste conceito. Esta decisão serviu de precedente para outras situações (tendo o TJUE confirmado a jurisprudência subsequente), onde foram suscitadas questões análogas às do caso supra referido, nomeadamente sobre o âmbito de aplicação do conceito de atividade económica e respetiva inclusão dos atos preparatórios neste conceito (Processos: C-97/90 de 11.07.1991; C-110/94 de 29.02.1996; C-110/98 de 21.03.2000).

Como se pode ver, o TJUE tem vindo a reiterar que o conceito de atividade económica para efeitos de IVA deverá ser interpretado de forma a atribuir um âmbito de aplicação muito abrangente, congregando os atos preparatórios e as atividades ilícitas. Não obstante, este Tribunal tem vindo igualmente a salientar que, embora as regras comunitárias confirmem um âmbito de aplicação muito lato ao IVA, apenas são abrangidas por esta disposição as atividades que tenham carácter económico.

Assim, entende o Tribunal que a qualidade de sujeito passivo não pode ser revista com efeitos retroativos, por força da não ocorrência de determinados acontecimentos, salvo se a AT viesse a constatar que o direito à dedução foi exercido de forma fraudulenta ou abusiva⁴⁶.

No entender do Tribunal, uma interpretação diferente seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA e seria suscetível de criar diferenças injustificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através de investimento, iniciar atividades que serão fonte de operações tributáveis e, do mesmo modo, seriam estabelecidas diferenças arbitrárias entre essas últimas empresas, na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependesse da questão de saber se esses investimentos conduzem ou não a operações tributadas⁴⁷.

Assim, segundo o TJUE, é a aquisição de bens ou serviços por um sujeito passivo, que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo da dedução, o qual, exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante, garante, por conseguinte, a aplicação

Por outro lado o TJUE tem vindo a relevar o carácter objetivo do conceito de atividade económica, salientando que a atividade económica se define por si mesma, independentemente dos fins ou resultados.

Esta questão da inclusão dos atos preparatórios no conceito de atividade económica tem bastante relevância, particularmente porque há que saber a partir de que momento é que se inicia a atividade económica para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado, enquanto garante da neutralidade do IVA. Neste sentido, o início de uma atividade económica dá-se, desde logo com as primeiras aquisições dos meios que vão permitir o seu exercício, nomeadamente, com a aquisição de um bem, que em si mesmo não reveste materialmente a natureza de atividade económica, mas que tem como objetivo preparar a futura exploração do bem. Cfr. Sérgio Vasques (2015), op. cit., pp. 129-132; Xavier de Basto (1991), op. cit., pp. 144-152; Clotilde Palma (2010), op. cit., pp. 130-183; “Algumas notas sobre a tributação das prestações de serviços em IVA e a jurisprudência das prestações recíprocas”, *Estudos de IVA III*, Almedina, 2016, pp. 77-86; Pérez Herrero, *La Sexta Directiva Comunitariadel IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997, p. 69. Para mais desenvolvimentos ver, Jean Warburton, “Charities and Business: A VAT Conundrum”, *British Tax Review*, n.º 1, 2007, pp. 73-86; Sérgio Vasques, “A Noção de Actividade Económica para Efeitos de IVA”, *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, pp. 451-468; Mariana Gouveia de Oliveira, “As SGPS e o Direito à Dedução em sede de IVA”, *Cadernos IVA 2013*, Almedina, 2013, pp. 273-276; Patricia Herrero de la Escosura, *El IVA en la jurisprudência del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europea*, Marcial Pons, 1996, pp. 116 e ss; Em termos de jurisprudência vejam-se os Acórdãos do TJUE, Processos: C-276/14 de 29.09.2015; C-219/12 de 20.06.2013; C-62/12 de 13.06.2013; C-186/89 de 4.12.1990; C-255/02 de 21.02.2006; C-245/85 de 26.03.1987; C-186/89 de 14.12.1990; C-60/1990 de 20.06.1991; C-306/94 de 11.07.1996; C-77/01 de 29.04.2004; C-465/03 de 26.05.2005.

⁴⁶*Ibidem*, n.º 36.

⁴⁷*Ibidem*, n.º 43.

do princípio da neutralidade fiscal, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição das referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas a IVA⁴⁸.

Os Estados-Membros não podem, através das regras nacionais, limitar o período em que as deduções podem efetuadas a um período mais curto do que aquele previsto pela Diretiva IVA⁴⁹. Caso exista uma limitação destas (aplicável unicamente em casos de fraude), a mesma deverá estar vinculada ao princípio da proporcionalidade, isto é, não deverá ir além do necessário para a realização do seu objetivo específico, nem colidir com as regras e princípios da Diretiva IVA⁵⁰.

Mais esclarece o Tribunal que a utilização que é dada aos bens ou serviços, ou que lhes é destinada, não afeta o surgimento do direito à dedução, e determina apenas: **a)** o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito; e **b)** o âmbito das eventuais regularizações, subsistindo mesmo em razão de circunstâncias estranhas que impeçam o sujeito passivo de dar uso aos bens/serviços que deram origem à dedução⁵¹.

Concretamente, concluiu o TJUE que é contrária ao princípio da neutralidade fiscal uma legislação nacional que, fazendo depender a aceitação definitiva das deduções de IVA dos resultados da atividade económica exercida pelo sujeito passivo, cria, no que se refere ao tratamento fiscal de atividades de investimento imobiliário idênticas, diferenças injustificadas entre empresas com o mesmo perfil e que exercem a mesma atividade. E antagonicamente ao sustentado pelo Governo português, para restringir o direito à dedução, não basta que um imóvel tenha permanecido vazio após a cessação de um contrato de arrendamento de que era objeto, devido a circunstâncias independentes da vontade do seu proprietário.

⁴⁸ *Ibidem*, n.ºs 38 e 39.

⁴⁹ António Beja Neves e Afonso Arnaldo, “O sector imobiliário e o IVA, Perspectivas de uma relação conturbada”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 2, Almedina, 2008, p.19.

⁵⁰ Acórdão TJUE C-32/03, de 3.03.2005.

⁵¹ *Ibidem*, n.º 39.

Conclusões

Em Portugal, em sede de IVA, a regra geral, dita que as operações imobiliárias (sejam elas de transmissão ou locação) são isentas. Todavia, mediante a verificação de determinadas condições, existe a possibilidade de se poder renunciar à isenção de IVA, possibilitando aos operadores deduzir o imposto suportado a montante.

Com efeito, para além da verificação de determinadas condições de natureza, subjetiva e objetiva, o quadro normativo em vigor exige que o próprio imóvel, seja afeto a atividades tributáveis durante um determinado período (atualmente é de 20 anos), sob pena de terem que ser efetuadas regularizações do IVA deduzido, a favor do Estado, na proporção do período de regularização ainda não decorrido.

A regularização de IVA neste âmbito, muitas vezes indevida, e com maior incidência no período de crise, trouxeram consequências consideráveis no exercício da atividade económica dos sujeitos passivos, pois para além das perdas decorrentes da desocupação dos espaços para arrendamento e da obrigação da devolução do IVA deduzido face às regularizações impostas, os sujeitos passivos ficaram impossibilitados de poderem deduzir o remanescente do IVA suportado na construção ou aquisição, e de deduzir o IVA liquidado na gestão conservação e promoção dos imóveis.

Tendo em conta a crise imobiliária que se viveu nos anos de 2008 e 2009, esta regularização foi posta em causa por diversos operadores nacionais e recentemente foi publicada a decisão do TJUE vertida no acórdão Imofloresmira.

O TJUE entendeu que não deve haver lugar à obrigação de regularização do IVA, pelo facto de se considerar que um imóvel, relativamente ao qual foi exercido o direito de opção pela tributação (por via da renúncia à isenção na locação de imóveis), já não ser utilizado pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas, quando esse imóvel ficou desocupado durante mais de dois anos (tendo em atenção à legislação em vigor à data dos factos), ainda que se prove que o sujeito passivo procurou arrendá-lo durante esse período.

Adicionalmente, o TJUE não limitou os efeitos temporais do acórdão, pelo que é defensável que os sujeitos passivos possam pedir a devolução do IVA, já entregue, para lá do período de caducidade, ou seja, retroagindo a 2007 uma vez que é a este ano que corresponde a legislação controvertida.

Em resultado da análise realizada do caso Imofloresmira, a presente decisão do TJUE tem impacto relevante na interpretação das disposições relativas às regularizações, constantes no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro. Isso vai permitir que os contribuintes que tenham procedido à regularização de imposto, nos últimos quatro anos, com referência a situações nas quais os imóveis estiveram desocupados poderão ponderar a apresentação dos meios de defesa adequados, para recuperação do IVA então objeto de regularização (desde que ainda estejam a tempo de pedir o reembolso nos termos da lei) e abre a possibilidade de poderem renunciar à isenção do IVA para o futuro.

Certamente que perante esta decisão, um novo amanhecer se aproxima no âmbito do regime do IVA aplicável às operações imobiliárias, por um lado vai permitir uma nova interpretação da administração fiscal e por outro, ao nível da jurisprudência nacional. Não obstante da janela de oportunidades que se cria não só para os operadores que optaram pelo regime de tributação no passado (uma vez que poderão vir a recuperar o IVA que entregaram ao Estado), como para aqueles que não encaravam a opção pela renúncia uma possibilidade, atenta a obrigação de afetação do imóvel a atividades tributadas.

Esperamos que o entendimento que tem vindo a ser seguido até aqui pela AT e que foi, como se viu, recentemente desventrado pelo TJUE, possa servir de lança na mudança da posição da AT na matéria objeto de análise no nosso trabalho.