



Isenção de IVA

A empresa “X” tem por objecto social a «construção civil, compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, comércio, importações e exportações de materiais eléctricos e de construção civil», exercendo com carácter de habitualidade as primeiras actividades.

Esta empresa pretende adquirir um imóvel que se encontra actualmente em locação financeira e é propriedade do banco, estando dado em locação financeira à empresa “Y”. O financiamento em locação financeira visou a aquisição de terreno e construção. Para essa construção e locação financeira foi pedida a renúncia à isenção do IVA. A locação teve início em 01/03/1999.

A empresa “Y” pretende ceder a sua posição contratual à “X” efectuando, em simultâneo, uma factura de prestação de serviços pela diferença entre o valor real do negócio e o valor em dívida ao banco.

Dada a localização do imóvel (próximo de um acesso a uma auto-estrada), o seu arrendamento (sublocação) será fácil. É nessa perspectiva que a empresa “X” pretende efectuar este investimento.

Analizando o artigo 2.º, n.º 4, do anexo do Decreto-Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro, este menciona: «Não é permitida a renúncia na sublocação de bens imóveis.» Perante este artigo, o estipulado tem aplicação?

Em determinadas situações é possível a renúncia à isenção nestas operações, princípio que se encontra consagrado no artigo 12.º do Código do IVA. Com a publicação do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 15 de Fevereiro, estas regras de renúncia tornaram-se mais restritivas.

É interessante perceber-se porque haverá interesse para os operadores económicos imobiliários renunciarem à isenção do IVA ou seja, passar a haver tributação em IVA quer numa transmissão de um imóvel quer numa locação/arrendamento. Exercendo a opção pela renúncia, um operador económico pode passar a poder deduzir o imposto suportado nas suas aquisições referentes ao imóvel, o que na actividade imobiliária não é de menosprezar atendendo ao esforço financeiro que representa o investimento inicial que só se traduzirá em vendas, normalmente, no final da obra.

Ora, a nova regulamentação veio restringir ainda mais as situações em que é possível exercer a renúncia à isenção do IVA nas transmissões e locações de imóveis para evitar situações de abuso que, nestes casos, acontecem sempre.

Das novas regras destacamos, no caso da locação, a obrigatoriedade do valor da renda anual ser igual ou superior a 1/15 do valor da construção ou aquisição. No que respeita aos adquirentes, exige-se a prática de operações que confirmem o direito à dedução em mais de 80 por cento, excepto quando se trate de empresas cujo objecto social inclua a prática habitual de operações de construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda.

Destacamos ainda a exclusão da opção da renúncia à isenção nas sublocações, partes de imóveis ou partes de fracções, contratos subsequentes a primeiras ocupações ou transmissões, transmissão do direito de superfície ou outras figuras parcelares do direito de propriedade, contratos celebrados após decorrido o período de regularização do imposto (dez ou 20 anos, conforme a data de ocupação do imóvel).

Fica igualmente excluída a faculdade de renúncia à isenção quando o adquirente ou o locatário não possua contabilidade organizada nos termos do IRS/IRC, caso dos escritórios de representação ou não residentes sem estabelecimento estável.

Outra alteração substancial na renúncia à isenção nas transmissões de imóveis, é o facto de ser o adquirente, e não o vendedor do imóvel, a liquidar o IVA sobre o preço de venda ou eventuais adiantamentos, o que, para o vendedor não está a encarado pelo sector da construção civil, porque obriga as empresas a solicitar reembolso do imposto.

Para que possa ser efectuada a renúncia à isenção do IVA, há então que cumprir determinados requisitos, quer no que se respeita aos imóveis e contratos quer no que respeita aos sujeitos passivos intervenientes.

Condições objectivas:

- Prédio urbano ou fracção deste ou, ainda, em caso de venda, terreno para construção;
- Estar inscrito na matriz em nome do proprietário ou pedida a inscrição na matriz;
- Não ser destinado à habitação;

- O imóvel tem de estar afecto a actividades tributadas;
- O contrato tenha por objecto a transmissão do direito de propriedade do imóvel;
- No caso de locação/arrendamento, o contrato tem de respeitar à totalidade do imóvel;
- No caso de locação, o valor da renda anual ser igual ou superior a 1/15 do valor de aquisição ou de construção do imóvel;
- Tratar-se da 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 suportado;
- Tratar-se da primeira transmissão ou locação do imóvel após ter sido objecto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 50 por cento do valor patrimonial para efeitos do IML, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras;
- Tratar-se de transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 24.º do Código do IVA, relativamente ao IVA suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel;
- A renúncia à isenção não é permitida na sublocação de bens.

Condições subjectivas:

Estes requisitos são referentes ao sujeito passivo. Para que a opção pela renúncia à isenção possa ser efectuada os intervenientes têm de ser sujeitos passivos que pratiquem operações que confiram o direito à dedução.

Contudo, se praticarem, simultaneamente, operações que conferem o direito à dedução e operações isentas, só pode haver renúncia à isenção, quando o conjunto das actividades que conferem o direito à dedução seja superior a 80 por cento do total do volume de negócios.

Excepção a esta regra, são os sujeitos passivos cuja actividade tenha por objecto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação. Estes podem optar pela renúncia à isenção, mesmo que, regra geral, apenas tenham actividades tributadas.

Os intervenientes não podem estar abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas e têm de dispor de contabilidade organizada nos termos do CIRS ou CIRC.

Certificado - Os sujeitos passivos que queiram optar pela renúncia à isenção, devem pedir à

DGCI, por via electrónica, a emissão de um certificado. Este pedido é efectuado no *site*, seleccionando-se a opção «Certidões», de seguida a opção «Emissão de certidão», escolhendo-se o tipo de certidão que é «Renúncia isenção de IVA – Imóveis» e «Confirmar».

Este certificado tem a validade de seis meses, a contar da data em que ficar disponível para o sujeito passivo. Caso não seja utilizado, o sujeito passivo deve comunicar esse facto, por via electrónica, ao chefe de finanças da área da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do transmitente ou locador.

Obrigações a cumprir - Os transmitentes e os locadores dos imóveis são obrigados a contabilizar os proveitos e os custos relativos aos imóveis a transmitir ou a locar e em que houve a liquidação do IVA. Por sua vez, o adquirente deve contabilizar separadamente a aquisição do imóvel em que houve renúncia à isenção de forma a evidenciar o imposto por si autoliquidado nesta operação.

Antes de ser pedido o primeiro certificado de renúncia, os transmitentes ou locadores devem apresentar uma declaração de alterações, preenchendo, para o efeito, o campo 1 do quadro 12. No caso da venda de imóveis, compete ao adquirente proceder à liquidação do imposto, inscrevendo na declaração periódica o valor tributável no campo 3 e o IVA liquidado no campo 4 do quadro 06. Por sua vez, o vendedor deve indicar na declaração periódica o valor da transmissão no campo 8 do quadro 06.

A escritura que é o documento que titula a transmissão de um imóvel deve conter a expressão «IVA devido pelo adquirente» e todos os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 35.º do CIVA, à excepção da numeração e substitui, naturalmente, a factura.

Valor tributável - Uma chamada de atenção que o valor tributável nos seguintes casos é o valor normal da operação:

- Quando a contraprestação seja inferior ao valor normal e o destinatário da operação não tenha direito à dedução total do IVA, ou

- Quando a contraprestação seja superior ao valor normal quando o transmitente ou locador não tenha direito a deduzir a totalidade do IVA.

Considera-se que o valor normal da operação não pode ser inferior ao valor patrimonial tributário definitivo para efeitos de IMT.

Direito à dedução - O direito à dedução inerente à renúncia à isenção do IVA nestas operações implica a obrigatoriedade da adopção do método da afectação real.



O direito à dedução nasce no momento da realização do contrato de locação ou escritura de venda do imóvel, sem prejuízo do prazo previsto no artigo 91.º, n.º 2 do CIVA, que é de quatro anos, para os vendedores e locadores, relativamente ao IVA suportado na aquisição ou construção dos imóveis. Contudo, para aqueles operadores económicos que exercem, com carácter de habitualidade, a actividade de construção para venda ou locação e, desde que se comprove que o prazo de construção exce-

da os quatro anos, este prazo alarga-se para os oito anos. Esta parece-nos uma norma equilibrada para o sector da construção civil e imobiliário.

Em síntese, após a entrada em vigor do diploma supra mencionado não é possível a renúncia à isenção do IVA nas sublocações em quaisquer circunstâncias. Para sublocações anteriores à publicação deste diploma, mantêm-se as normas anteriores. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

Processo contra-ordenacional

Determinado TOC foi notificado através de ofício da Direcção-Geral dos Impostos. Sempre declarou, com verdade, os seus rendimentos: categoria B (prestação de serviços/TOC); categoria H (pensões). Regularizou a situação por fax, de acordo com o solicitado pela administração fiscal. Procedeu à entrega da declaração de alterações, para enquadramento no regime normal de tributação do IVA, a vigorar a partir de 2002/02/01, ano posterior 2003 (artigo 58.º do CIVA). Entregou, também, todas as declarações periódicas do IVA (artigo 58.º do IVA). Cumpriu a notificação, pelo que não foi levantado o auto de notícia para aplicação de coima. Assim, face ao exposto, este sujeito passivo poderá ser alvo de coimas e custas?

Tanto quanto nos é dado a entender, no caso exposto, um sujeito passivo enquadrado no regime especial de isenção do artigo 53.º do Código do IVA, no decorrer do ano de 2001 ultrapassou o limite de volume de negócios referido no n.º 1 daquele preceito.

Desconhecemos em que mês do ano foi ultrapassado aquele limite por isso não nos podemos pronunciar sobre a obrigatoriedade de entrega da declaração de alterações ao abrigo do n.º 2 do artigo 58.º do CIVA, antes da redacção dada pela Lei n.º 109/2001, de 27 de Dezembro. Com a redacção dada por esta Lei (entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2002), o sujeito passivo estava obrigado à entrega da declaração de alterações, para passar para o regime normal, durante o mês de Janeiro de 2002 e, nos termos do n.º 5 deste artigo 58.º do CIVA, deveria começar a liquidar IVA em Fevereiro de 2002.

No entanto, o sujeito passivo não entregou a citada declaração de alterações, não liquidou imposto, nem procedeu à entrega das declarações de IVA, só em Março de 2007 é que regularizou a sua situação tributária, depois de ter sido notificado.

Verificamos, então, a ocorrência das seguintes contra-ordenações:

- Falta de entrega, no prazo legal, da declaração de alterações – prevista no artigo 117.º n.º 2 do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT);
- Falta de entrega, no prazo legal, da prestação tributária (IVA) – prevista no artigo 114.º do RGIT;
- Falta de entrega, no prazo legal, das declarações periódicas do IVA – prevista no artigo 116.º n.º 1 do RGIT;

As coimas aplicáveis a cada uma das contra-ordenações citadas encontram-se previstas nos preceitos indicados.

Caso o sujeito passivo regularize voluntariamente a sua situação tributária (como já terá sucedido) e caso apresente pedido para pagamento das coimas antes da instauração do processo contra-ordenacional (que se inicia com o levantamento do auto de notícia) poderá beneficiar da redução de coimas prevista nos artigos 29.º e 30.º do RGIT.

Presumimos que o sujeito passivo já teve direito a essa redução aquando da entrega da declaração de alterações, podendo ainda beneficiar da mesma disposição pelo atraso na entrega das declarações periódicas, desde que cumpridas as condições enunciadas nestes preceitos legais. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)

Regras de localização e prestação de serviços

É obrigatório liquidar e deduzir IVA numa factura respeitante a direitos a liquidar pela exploração de uma marca (*royalties*) de um fornecedor de mercado intracomunitário?

Para se aferir da tributação em IVA das prestações de serviços há que analisar o artigo 6.º do Código do IVA.

Tratando-se de direitos ou *royalties*, determina o n.º 8, alínea a) do Código do IVA que são tributáveis licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos, cujo prestador não tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado, desde que o adquirente seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, cuja sede, estabele-

cimento estável ou domicílio se situe no território nacional, que é o caso em análise.

Assim sendo, trata-se de uma prestação de serviços tributada em IVA em território nacional, pelo que o adquirente nacional terá de liquidar imposto e, se tiver direito à dedução, deduzi-lo em simultâneo, total ou parcialmente, consoante o caso.

A autoliquidação do imposto efectua-se no campo 3 (base tributável), campo 4 (liquidação do IVA) e campo 24 (dedução do IVA). ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)

Dissolução e liquidação

Um contribuinte em nome individual tem a sua actividade de exportação de artigos de vestuário em malha parada há cerca de dois anos por falta de encomendas. Necessita de cessar a actividade mas há um valor no inventário de (24 528,25 euros). Este valor resultou duma compra feita em 2000, cuja mercadoria nunca foi vendida. Actualmente o seu valor não tem qualquer significado. Como proceder?

Para cessar a actividade, o empresário em nome individual deverá dar cumprimento ao disposto no artigo 32.º do CIVA, devendo igualmente comunicar o facto, o mais tardar, na primeira declaração anual de rendimentos que fizer para efeitos de IRS (n.º 1 do artigo 114.º do CIRS). Os rendimentos a declarar no competente anexo à declaração modelo 3 dirão respeito ao período compreendido entre o início do respectivo exercício e a data da cessação. Nessa declaração será mencionada em campo específico a data da cessação oportunamente comunicada.

Se as existências detidas pelo empresário se encontrarem deterioradas ou obsoletas, duas hipóteses são passíveis de serem realizadas: venda para sucata ou abate, caso essa venda não seja possível.

Na primeira situação será necessário documentar a operação com factura de venda ao sucateiro.

No caso do abate, este deverá ser efectuado nos termos do Ofício-Circulado n.º 35 264, de 24/10/1986 dos Serviços do IVA, que diz que não existe obrigação legal de proceder a qualquer prévia diligência ou participação junto dos

serviços de administração fiscal nos moldes previstos no artigo 26.º-A do Código do Imposto de Transacções.

Todavia, os sujeitos passivos têm vantagem em ter na sua posse elementos justificativos das faltas nas suas existências dos bens destruídos ou inutilizados, como forma mais segura de elidir a presunção prevista no artigo 80.º do CIVA, pelo que, nos casos em que procedam a essa destruição ou inutilização, lhes é recomendável proceder à prévia comunicação desses factos indicando o dia e hora aos serviços competentes, a fim de que os agentes de fiscalização possam, se assim o entenderem, exercer o devido controle. Em qualquer caso, os sujeitos passivos, no seu próprio interesse, poderão elaborar e conservar um auto de destruição ou inutilização dos bens objecto de abate, testemunhado pelas pessoas estranhas, ou não à empresa que presenciaram aquele acto.

Feita prova do abate, não há regularização de IVA e a perda apurada é fiscalmente aceite como custo. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM SETEMBRO DE 2007)

Retenção sobre dividendos

Uma SGPS detém acções da PT há menos de um ano. Sobre os dividendos distribuídos foi feita uma retenção de 20 por cento. Uma vez que se trata de uma sociedade gestora de participações sociais esta retenção é devida? No próximo ano essa retenção ainda se aplica?

Nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC os rendimentos provenientes da aplicação de capitais (onde se insere a distribuição de lucros - alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS) são sujeitos a retenção na fonte.

Não obstante «... os rendimentos obtidos por sociedades gestoras de participações sociais (SGPS), de que seja devedora sociedade por elas participada durante pelo menos um ano e a participação não seja inferior a 10 por cento do capital com direito de voto da sociedade participada, quer por si só quer em conjunto com participações de outras sociedades em que as SGPS sejam dominantes,

resultantes de contratos de suprimento celebrados com aquelas sociedades ou de tomadas de obrigações daquelas...» estão dispensados de retenção na fonte, em conformidade com o disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC.

Assim, mesmo sendo a empresa em causa uma SGPS, a retenção é devida quando as acções são detidas há menos de um ano.

No próximo ano haverá dispensa de retenção, mas deverá ter sempre em atenção a percentagem de participação no capital, como referido no artigo citado. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)

Construção civil e regra de inversão

Uma empresa de instalações eléctricas labora em regime de prestação de serviços, efectuando o fornecimento e montagem dos equipamentos eléctricos. Isto é, na construção de um edifício, a empresa faz todo o trabalho de electricidade. Neste caso, aplica-se a inversão do IVA?

Encontra-se disponível no *site* da CTOC e na página da DGCI o novo Ofício-Circulado n.º 30 101, da DSIVA, de 24 de Maio de 2007, que veio trazer algumas alterações ao Ofício-Circulado n.º 30 100, de 28 de Março de 2007, nomeadamente aos pontos 1.5, 1.6.2 alínea b) e à Lista I, tendo sido aditado o ponto 4.3.

Na prestação de serviços em causa, fornecimento e montagem de instalações eléctricas, referimos a alteração que sofreu a Lista I anexa ao Ofício-Circulado. Onde anteriormente se lia «montagens de instalações eléctricas se implicarem serviços de construção» passou a ser apenas referido «Instalações eléctricas», tornando este conceito muito mais abrangente.

Assim, uma empresa de instalações eléctricas que na construção de um edifício faz todo o trabalho de electricidade, ao facturar a sua prestação de serviços, ficará abrangida pela regra de inversão do sujeito passivo.

A inversão do sujeito passivo, em que o IVA é entregue ao Estado pelo adquirente, não significa que o fornecedor passa a praticar uma operação isenta, pois continua a existir liquidação de IVA pela operação. Assim, o fornecedor não sofre quaisquer restrições ao direito à dedução do IVA suportado nas aquisições necessárias para realizar as prestações de serviços. Claro que não tendo IVA liquidado, o fornecedor tenderá a ficar em crédito de imposto e, eventualmente, terá de pedir reembolsos de IVA mais frequentemente.

Nos termos do n.º 13 do artigo 35.º do CIVA, as facturas ou documentos equivalentes emitidos pelos prestadores de serviços devem conter apenas a expressão «IVA devido pelo adquirente», não devendo fazer menção ao imposto, sob pena de se considerar como uma liquidação indevida, com a sua obrigação de entrega por parte do fornecedor e impossibilidade do adquirente proceder à sua dedução. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)