

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 9º; 12º; DL nº 21/2007
- Assunto: Operações Imobiliárias – Renúncia á isenção – direito à dedução
- Processo: nº 2509, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-09-23.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «**A**...», presta-se a seguinte informação.

1. O sujeito passivo requerente, enquadrado em IVA no regime normal trimestral, vem expor e solicitar o seguinte:

1.1 Tem como objecto social a "exploração de actividades de interesse geral, a promoção do desenvolvimento local e regional e a gestão de concessões, designadamente a implementação, gestão e administração de parques empresariais, científicos e tecnológicos, o apoio à actividade económica e empresarial em geral, a construção de complexos industriais e a divisão de terrenos com a inclusão de melhoramentos (arruamentos, redes de água, electricidade, telecomunicações, redes informáticas e outras infra-estruturas tecnológicas)".

1.2 No âmbito daquela actividade está actualmente a promover um Parque de Ciência e Tecnologia ("..... Inovação Parque"), localizado em

1.3 Com vista ao desenvolvimento do projecto em referência, em Janeiro de 2010 adquiriu terrenos para construção à Câmara Municipal de, tendo procedido, subsequentemente, ao respectivo loteamento.

1.4 Da operação de loteamento resultou a integração, parcial e obrigatória, de áreas de terreno no domínio público municipal, tendo a requerente ficado incumbida de assegurar a infra-estruturação dessas áreas, conjuntamente com as restantes áreas que permaneceram na sua propriedade jurídica.

1.5 As áreas integradas no domínio público municipal destinam-se a espaços verdes públicos e equipamentos complementares e, bem assim, a infra-estruturas viárias, estacionamento, passeios e espaços públicos, incluindo zonas verdes de menor dimensão.

1.6 Da operação de loteamento resultou a constituição de 18 lotes, dezasseis dos quais destinados a venda futura a entidades de inovação tecnológica, e os restantes dois a afectação à actividade da requerente mediante a implantação de um "edifício de gestão" e de uma "incubadora de empresas".

1.7 Com referência ao IVA suportado com os custos de infra-estruturação incorridos até à presente data, a requerente tem vindo a adoptar o método de afectação real, não tendo ainda efectuado qualquer dedução do imposto suportado referente aos custos de infra-estruturação das áreas que, na sequência da operação de loteamento, vieram a ser integradas no

domínio público municipal.

1.8 A requerente entende que, atendendo às operações que perspectiva vir a desenvolver - e que serão sujeitas a IVA - e ao facto da infra-estruturação das áreas que vieram a reverter para domínio público decorrer de uma obrigação assumida no contexto de uma operação urbanística, sem a qual não seria possível assegurar a prossecução deste projecto e, nesse âmbito, a realização futura de operações tributáveis, lhe assiste o direito à dedução do imposto suportado com a infra-estruturação daquelas áreas.

1.9 Não obstante, em homenagem aos princípios da boa-fé e colaboração, antes de proceder à dedução do imposto incorrido com a infra-estruturação de espaços que, em decorrência da operação de loteamento, transitaram para o domínio público, pretende a requerente obter, através desta informação vinculativa, a concordância com o entendimento plasmado no articulado precedente.

2. O exercício do direito à dedução do imposto encontra-se regulado pelos artigos 19º e seguintes do Código do IVA (CIVA).

3. Refere o artigo 19º, designadamente o nº 1 e a sua alínea a) que *"Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram: a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos"*.

4. Por sua vez, impõe a alínea a) do nº 1 do artigo 20º que *"Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas"*.

5. Neste caso, o sujeito passivo requerente adquiriu terrenos para construção à Câmara Municipal de, tendo procedido, subsequentemente, ao respectivo loteamento, do qual resultou a integração, parcial e obrigatória, de áreas de terreno no domínio público municipal e a constituição de 18 lotes, dezasseis dos quais destinados a venda futura a entidades de inovação tecnológica, e os restantes dois a afectação à actividade da requerente ("edifício de gestão" e "incubadora de empresas").

6. O sujeito passivo requerente pretende realizar operações sujeitas a IVA e dele não isentas, uma vez que é sua intenção vender os referidos dezasseis lotes com renúncia à isenção do imposto na respectiva transmissão, e exercer, nos restantes dois lotes, a prestação de serviços de apoio administrativo, consultoria, formação e prestação de serviços de gestão, administração e manutenção das infra-estruturas, instalações e espaços comuns.

7. Uma vez que as operações de infra-estruturação são realizadas para os fins da actividade económica do sujeito passivo requerente, na medida em que beneficiam o empreendimento no seu todo, constituindo um prolongamento directo e necessário da sua actividade tributável, pretende deduzir o imposto suportado naquelas operações de infra-estruturação, por entender que se encontram reunidas as condições constantes dos artigos 19º e 20º do CIVA.

8. O Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, estabelecido no Decreto-Lei nº 555/99, de 16 de Dezembro, refere que "os projectos de loteamento devem prever áreas destinadas à implantação de espaços verdes e de utilização colectiva, infra-estruturas viárias e equipamentos" (nº 1 do artigo 43º), sendo que "o proprietário e os demais titulares de direitos reais sobre o prédio a lotear cedem gratuitamente ao município as parcelas para implantação de espaços verdes públicos e equipamentos de utilização colectiva e as infra-estruturas que, de acordo com a lei e a licença ou comunicação prévia, devam integrar o domínio municipal" (nº 1 do artigo 44º).

9. Num recente Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS - Procº 03961/10 - CT - 2º Juízo, de 2010-06-22), aquele Tribunal referiu que "inserindo-se tais infra-estruturas em projectos da recorrente de urbanização construção de edifícios cujos apartamentos se destinam à revenda, os correspondentes custos serão imputáveis no preço final dos espaços destinados à revenda" e, decorrendo "da lei a obrigatoriedade de as infra-estruturas urbanísticas reverterem automática e gratuitamente para o domínio público municipal, por força do disposto no artigo 44º nº 1e 3 do diploma citado (D.L. 555/99 de 16 de Dezembro, na redacção introduzida pelo D.L. nº 177/2001, de 4 de Julho)... deverá entender-se que esta gratuidade é plena e terá de ser suportada pelo operador urbanístico a qual se insere nos custos globais do empreendimento...".

10. Naquela jurisprudência existem duas conclusões que merecem ser relevadas, dada a importância que assumem para o enquadramento em sede de IVA da "reversão de bens para o domínio público":

10.1 Que os custos suportados pelo dono da obra na construção das infra-estruturas que revertem para o domínio público, num juízo de normalidade, são imputáveis ao preço final dos apartamentos que se destinam a venda; e

10.2 Que a reversão para o domínio público das infra-estruturas urbanísticas é uma condição gratuita e inseparável da operação imobiliária e, por não ter autonomia económica ou jurídica, não pode, por isso ser qualificada como uma prestação de serviços autónoma.

11. Deste modo, num "juízo de normalidade", como refere a jurisprudência do TCAS, sempre que a Lei determine a obrigatoriedade de determinadas obras reverterem para o domínio público, como seja a construção de infra-estruturas urbanísticas, os respectivos custos são imputáveis ao preço dos bens ou dos serviços comercializados pelas respectivas empresas, uma vez que não podem deixar de ser considerados "gastos indispensáveis à realização dos rendimentos ou à manutenção da fonte produtora", pelo que, essas obras não constituem, em si mesmas, uma operação a jusante da actividade das empresas, susceptível de tributação em IVA, mas antes um consumo intermédio que concorre para a formação do preço final dos bens e serviços comercializados.

12. No caso em apreciação, o sujeito passivo requerente pretende realizar operações sujeitas a IVA e dele não isentas, uma vez que é sua intenção vender os referidos dezasseis lotes com renúncia à isenção do imposto na respectiva transmissão, e exercer, nos restantes dois lotes, uma actividade

tributada - a prestação de serviços de apoio administrativo, consultoria, formação e prestação de serviços de gestão, administração e manutenção das infra-estruturas, instalações e espaços comuns, pelo que tem direito à dedução do IVA que suporta na aquisição de bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados nas transmissões de bens ou prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

13. Deste modo, sendo as obras de infra-estruturação das áreas que reverteram obrigatoriamente para o domínio público municipal indispensáveis à realização das operações tributáveis do sujeito passivo requerente, constituindo-se como um consumo intermédio que concorre para a formação do preço final dos bens e serviços comercializados, o IVA incluído naqueles gastos é dedutível nos termos do artigo 19º e 20º do CIVA.

14. De notar que, no que se refere à venda dos lotes de terreno, encontrando-se aquelas transmissões isentas de IVA, nos termos do nº 30 do artigo 9º, e uma vez que são operações susceptíveis de renúncia da respectiva isenção, e que o sujeito passivo alega pretender exercer, o exercício do direito à dedução fica dependente desta renúncia, se verificadas as condições estabelecidas no Decreto-Lei nº 21/2007, nomeadamente a obrigatoriedade de aplicação da afectação real. Nesta situação o exercício do direito à dedução só se verificava após a transmissão (cada lote "per si") que foi objecto da respectiva renúncia, conforme esclarece o Ofício-Circulado nº 30.099, de 2007-02-09.