

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 1º, 2º, 21º.
- Assunto: Enquadramento - IVA incluído nos custos com infraestruturas a reverter para o domínio público.
- Processo: nº 3495, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-06-12.
- 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.

FACTOS

1. No âmbito da sua atividade, a requerente encontra-se a promover o aldeamento turístico de luxo "SPA & Golf t", no qual serão construídas unidades de alojamento em apartamentos turísticos, unidades de alojamento em hotel e unidades de alojamento em moradias, para além de um campo de golf, outros equipamentos de desporto e lazer e estabelecimentos comerciais, tendo apresentado ao Município de um pedido de licenciamento de loteamento e respetivas obras de urbanização que incidem sobre o prédio rústico sito em
2. Neste âmbito, foi emitido, pelo Município de, em 2009, o alvará de loteamento nº, nos termos do qual foi definido, como condição de aprovação do loteamento, que a requerente executaria diversas infraestruturas urbanísticas no âmbito do empreendimento em causa, por contrapartida da emissão do referido alvará.
3. Nos termos do alvará em causa, a requerente cedeu ao Município de, para integração no domínio público, uma área de m2 de terreno destinado a espaços verdes de utilização coletiva, passeios, estacionamento, furo de água e vias públicas.
4. Caso essa cedência não se verificasse a requerente teria de proceder ao pagamento, ao Município, de compensações pecuniárias nos termos previstos nos artigos 34º e 35º do Regulamento Municipal sobre o Regime Jurídico da Urbanização e Edificação (RJUE).
5. Nos termos do disposto no artº 44º do Decreto-Lei nº 555/99, de 16 de dezembro, diploma que estabelece o RJUE, com a obtenção do referido alvará de loteamento, as parcelas de terreno em apreço, integram-se no domínio público Municipal.
6. Por contrapartida da emissão do referido alvará e como condição essencial à aprovação do loteamento, a requerente procedeu ainda, para além da cedência das atrás referidas parcelas de terreno, à prestação de serviços de construção a favor do Município (subcontratando as empreitadas a empresas de construção) das seguintes infraestruturas urbanísticas, realizadas nas parcelas que integraram o domínio público: **i)** Arruamentos; **ii)** Rede de drenagem de águas pluviais; **iii)** Rede de esgotos e respetivas

estações elevatórias; **iv)** Rede de distribuição de água para consumo, de modo a assegurar o abastecimento ao empreendimento, incluindo os depósitos; **v)** Rede de telecomunicações de acordo com o projeto aprovado pela PT Comunicações; **vi)** Infraestruturas elétricas nas condições impostas pela EDP; **vii)** Infraestruturas de gás nas condições impostas pela Lusitâniagás; **viii)** Repavimentação da Estrada Municipal; **ix)** Construção de ciclovia ao longo da Estrada Municipal.

7. Uma vez concluídas as obras de construção das referidas infraestruturas, as mesmas irão ser recebidas pelo Município, mediante emissão do correspondente auto de receção provisória das obras de urbanização.

8. Entende, a requerente, que a construção das infraestruturas ao Município de ... consubstancia, para efeitos de IVA, uma prestação de serviços sujeita a imposto e não abrangida por qualquer norma de isenção prevista no Código do IVA (CIVA).

9. A requerente defende, ainda, que a taxa aplicável às operações em apreço, por subsunção à verba 2.19 da Lista I anexa ao CIVA, deve ser a taxa reduzida, atualmente em 6%.

10. No tocante ao momento relevante para efeitos de exigibilidade do IVA considera, a requerente, tendo em atenção que a alínea b), do n.º1, do art.º 7.º, do CIVA, estipula que o imposto é devido e torna-se exigível no "momento da sua realização", que esse momento deve considerar-se a data em que o Município procede à aceitação das obras, mediante competente auto de aceitação provisória das mesmas.

11. A requerente, no referente às infraestruturas urbanísticas a executar para o Município e cuja realização nos termos do definido no alvará de loteamento, é da sua responsabilidade, procedeu à contratação de empresas de construção civil para as referidas obras, em regime de empreitada.

12. Para outro tipo de trabalhos previstos, nomeadamente para a elaboração dos projetos das infraestruturas acima referidas, procedeu, a requerente à contratação de outros fornecedores/prestadores de serviços.

13. Aquando da conclusão das obras de construção das infraestruturas, as mesmas irão ser recebidas pelo Município através de auto de receção provisória das obras de urbanização.

14. Nessa data entende, a requerente, que deverá proceder à liquidação de imposto sobre o valor acrescentado sobre o valor das obras executadas, uma vez que no caso das autarquias só há lugar à inversão do sujeito passivo quando se trata de serviços de construção civil total ou parcialmente relacionados com a atividade sujeita a IVA, relativamente à qual o Município tenha direito à dedução do imposto incorrido, o que entende não ser o caso, atendendo à natureza das infraestruturas em causa.

15. Pretende reportar a obra em apreço nos respetivos campos da declaração periódica correspondente ao mês em que vier a verificar-se a receção das obras pelo Município e a entrega do respetivo auto provisório de receção, o que espera venha a acontecer no decurso de 2012.

16. Quanto às faturas que tem vindo a receber dos empreiteiros e referentes aos serviços de construção civil adquiridos, tem procedido à autoliquidação do IVA conforme alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, à taxa de 23%.

17. É entendimento da requerente que lhe assiste o direito à dedução do IVA que tem vindo a suportar na aquisição dos serviços de construção civil diretamente necessários e afetos à realização das referidas infraestruturas.

QUESTÕES

18. A requerente pretende ver confirmado o seu entendimento sobre o enquadramento em IVA dos serviços de construção das infraestruturas urbanísticas realizadas e a serem entregues ao Município de, em particular os seguintes aspetos:

- i. Qualificação da operação para efeitos de IVA;
- ii. Exigibilidade do imposto;
- iii. Determinação do valor tributável da operação;
- iv. Definição da taxa a aplicar;
- v. Direito à dedução do IVA incorrido; e vi. Não aplicação da regra de inversão do sujeito passivo nos débitos ao Município.

ENQUADRAMENTO

19. O Município de, no âmbito das suas atribuições e na prossecução do interesse dos seus munícipes, estipulou, para a emissão do alvará de loteamento nº e como condição da sua aprovação, que a requerente executaria, por contrapartida da emissão do referido alvará, diversas infraestruturas urbanísticas no âmbito do empreendimento em causa.

20. A exigência de uma área de m² de terreno destinado a espaços verdes de utilização coletiva, passeios, estacionamento, furo de água e vias públicas, a ser integrada no domínio público, é uma operação efetuada no âmbito das atribuições típicas do Município, com vista à satisfação do interesse público e, para a qual, este atua no uso de prerrogativas de autoridade.

21. Nas suas exigências, o Município de atua de forma vinculada à Lei, impondo à requerente a execução de determinadas infraestruturas. Como se depreende do atrás exposto, o Município não adquire serviços de construção à requerente, esses serviços são um imperativo legal, condição necessária para a emissão do referido alvará.

22. O Município de não atua, pois, como dono de obra, como se defende no pedido, ao invés, recebe as referidas infraestruturas devidamente preparadas para serem incluídas no domínio público, de forma gratuita, desoneradas de qualquer ónus, nomeadamente de carácter fiscal.

23. A reversão de infraestruturas para o domínio público foi objeto de diversas informações, por parte da administração tributária, visando o seu enquadramento e nomeadamente a taxa aplicável.

24. Em 24.03.1992, com a entrada em vigor da Lei nº 2/92, de 9 de março (Lei do Orçamento de Estado para 1992) e uma vez que não tinham enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, as entregas de obras aos municípios, visando integrar o domínio público, passaram a estar

sujeitas à taxa normal de IVA prevista na alínea c) do n.º 1, do art.º 18.º do CIVA, conforme entendimento superiormente sancionado, à data, pelo Subsecretário de Estado Adjunto da Secretária de Estado Adjunta e do Orçamento, por despacho de 14.08.92.

25. A Administração Tributária, numa ação externa efetuada pelos serviços de inspeção, e ao arripio desse entendimento então firmado, considerou não ser devido IVA na "reversão para o domínio público das obras respeitantes a infra-estruturas urbanísticas efectuadas em cumprimento das disposições legais relativas ao licenciamento ou autorização das operações de loteamento", em virtude dessa obras estarem implicitamente incluídas no valor das operações sujeitas a sisa (actual IMT) e serem, portanto, isentas de IVA por força do disposto na alínea 31) (actual 30) do art.º 9.º do CIVA.

26. A entidade recorrente veio a impugnar a decisão da Administração Fiscal no processo - CT - 2.º juízo, de O processo, julgado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal competente foi, em recurso, objeto de um acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, o qual veio a negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida fixando alguma jurisprudência nesta matéria.

27. Decidiu este Tribunal de recurso no sentido de que "inserindo-se tais infra-estruturas em projectos da recorrente de urbanização construção de edifícios cujos apartamentos se destinam à revenda, os correspectivos custos serão imputáveis no preço final dos espaços destinados à revenda" e, ainda, que decorrendo da Lei a "obrigatoriedade de as infra-estruturas urbanísticas reverterem automática e gratuitamente para o domínio público municipal por força do disposto no art. 44 n.º 1 e 3 do diploma citado" (...) devendo entender-se que "Esta gratuidade é plena e terá de ser suportada pelo operador urbanístico e inserida nos custos globais do empreendimento" e precisamente porque "as infra-estruturas urbanísticas são um condição gratuita e inseparável da operação imobiliária e, não tendo autonomia económica e jurídica, salvo em caso de incumprimento, elas não podem ser qualificadas como prestação de serviços autónoma".

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

29. Da jurisprudência do TACS pode concluir-se que os custos suportados na construção das infraestruturas que reverterem para o domínio público, num juízo de normalidade, são imputáveis ao preço final das atividades prosseguidas pelo dono da obra, neste caso controvertido, a exploração do aldeamento turístico de luxo "Spa & Golf".

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

31. Sempre que a Lei determina a obrigatoriedade de determinadas obras reverterem para o domínio público pode concluir-se que os correspectivos custos são imputáveis ao preço dos bens e serviços comercializados pelas respetivas empresas, pois não podem deixar de ser considerados gastos indispensáveis à formação dos rendimentos ou à manutenção da sua fonte

produtora.

32. Essas obras não constituem, em si mesmas, uma operação a jusante da atividade das empresas, antes constituindo um consumo intermédio o qual concorre para o preço final dos bens e serviços comercializados, não colhendo a pretensão da requerente de as considerar uma operação sujeita a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isento.

DIREITO À DEDUÇÃO

33. A requerente consubstancia um sujeito passivo de IVA enquadrado no regime normal mensal que utiliza o regime de afetação real para efeitos de exercício do direito à dedução do imposto.

34. Na atividade de exploração do aldeamento turístico "Spa & Golf", a requerente tem direito à dedução do IVA incorrido na aquisição de bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados nas transmissões de bens ou prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos dos artºs 19º e 20º do CIVA.

35. A faturação apresentada pelos empreiteiros contratados para as obras relativas às infraestruturas em causa (ainda que o IVA seja devido pela requerente como dona da obra, por força do disposto na alínea j) do nº 1 do artº 2º do CIVA) mostra-se idónea para o exercício do direito à dedução do imposto.

36. O facto destas infraestruturas serem prévias ao início de atividade do aldeamento em causa, não lhes retira o direito à dedução do IVA, pois, conforme já decidido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente nos acórdãos Ghen Coal Terminal (C-37/95), Gabalfrisa (C-110/98) e Faxworld (C-137/02) "sempre que uma pessoa tenha a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar uma actividade económica e, deduza o IVA de que é devedor relativamente a bens que lhe foram entregues ou serviços que lhe foram prestados para efeitos de trabalhos de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas, o direito à dedução subsiste mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo jamais tenha feito uso de tais bens e serviços para realizar operações tributadas".

37. Nem mesmo o facto das infraestruturas passarem para o domínio público retira à requerente o direito à dedução do IVA nelas incorrido na medida em que a sua atividade é a exploração do aldeamento turístico "Spa & Golf", actividade sujeita e não isenta não devendo o IVA suportado com a construção de infraestruturas onerar os gastos da empresa, entendimento conforme à jurisprudência do TJUE que refere "o sistema comum do IVA garante a neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou resultados dessas actividades" (Acórdãos Ropelman C-268/83, Gent Coal Terminal C-37/95 e Abbey National C-408/98).

CONCLUSÕES

38. Face ao exposto, conclui-se que as reversões para o domínio público das infraestruturas urbanísticas, realizadas nas parcelas que integram o domínio

público municipal como contrapartida da emissão do alvará de loteamento nº e como condição essencial à aprovação do mesmo, não constituem, em si mesmas, "por falta de autonomia económica ou jurídica" operações a jusante da atividade da requerente susceptíveis de tributação em IVA, mas sim uma condição gratuita e inseparável das operações tributáveis que a requerente se propõe realizar.

39. O IVA incluído nos custos com as infraestruturas a reverter para o domínio público, sendo aquelas indispensáveis à realização das operações tributáveis a levar a cabo pela requerente e constituindo-se como um consumo intermédio que concorre para a formação do preço final dos bens e serviços comercializados, é passível de direito à dedução nos termos dos artº 19º e 20º do CIVA com base na faturação dos empreiteiros responsáveis pelas respetivas obras