

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.24º - Regularizações das deduções relativas a bens do activo imobilizado.
- Assunto: Regularizações das deduções relativas a bens do ativo imobilizado
- Processo: 26714, com despacho de 2024-09-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A sociedade " ..., SA " encontra-se cessada, para efeitos de IVA, nos termos do n.º 3 do artigo 65.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), desde 2018.10.30. Estava, no entanto, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal por opção, desde 2011.01.01, tendo iniciado a atividade em 2007.09.06, registada em cadastro como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Desmantelamento de Veículos Automóveis, em Fim de Vida" - CAE 38311, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.
 2. Na qualidade de Administradora Judicial nomeada à Insolvente "..., SA, NIF [...], vem informar que nos autos de insolvência supra identificados foram apreendidos os seguintes bens:
Verba n.º 1- imóvel, devidamente identificado no requerimento, a que foi atribuído o valor de 2.440.000,00;
Verba n.º 1-A - diversos bens móveis, devidamente enumerados e descritos no requerimento, a que foi atribuído o valor de 581.160,42;
Verba n.º 2 - diversos bens móveis, devidamente enumerados e descritos no requerimento, a que foi atribuído o valor de 4.918,05;
Verba n.º 3 - diversos bens móveis, devidamente enumerados e descritos no requerimento, a que foi atribuído o valor de 8.425, 71.
 3. A insolvente desenvolvia a atividade com o CAE 38311 e concluiu a construção das suas instalações (verba n.º 1) nos anos de 2009 e 2011:
- Pavilhão industrial - data de conclusão da construção/ocupação do imóvel - fevereiro de 2009;
- Armazém das peças - data de conclusão da construção/ocupação do imóvel - junho de 2011.
 4. Posteriormente, celebrou dois contratos de arrendamento e um contrato de arrendamento com cessão de exploração, em 2013.12.20, 2015.12.10 e 2013.12.20, respetivamente.
 5. A insolvente deixou de desenvolver a sua atividade em 2013.12.20, uma vez que, de acordo com a informação disponível, desde a data da celebração do contrato de cessão de exploração, e até à data da declaração de insolvência, emitiu mensalmente faturas pela cedência da totalidade do seu quadro de pessoal à empresa "..., NIF [...].
 6. Refere, ainda, que o contrato de cessão de exploração tinha por objeto o imóvel identificado nos autos como verba n.º 1, destinando-se a desenvolver a atividade com o mesmo objeto social da insolvente.
 7. A insolvente continuou a ter sede na morada do imóvel, com trabalhadores vinculados, tendo encerrado definitivamente o estabelecimento e cessado a atividade oficiosamente em 2018.10.30.

8. Os imóveis continuam ocupados pelas mesmas entidades ao abrigo de contrato de cedência temporária de ocupação de espaço, celebrado entre a insolvente e as empresas "..., Lda" e "..., Lda.", cuja vigência estende-se até ao 5.º dia útil subsequente à venda, sendo liquidado IVA inerente à ocupação através de guia P2 pela massa insolvente.

9. Refere, finalmente, que, pela consulta das faturas emitidas à insolvente pela construção do imóvel, verifica-se que, na sua maioria, foram emitidas no regime de IVA-autoliquidação, tendo a insolvente ocupado os imóveis nos anos de 2009 e 2011 (momentos distintos da conclusão das obras).

10. Deste modo, encontrando-se a insolvente em fase de liquidação do ativo através de publicação de anúncio de venda dos bens apreendidos na plataforma e-leilões, impõe-se determinar as verbas cuja venda se encontra sujeita a IVA:

- Relativamente às verbas 1-A, 2 e 3, tratando-se de equipamentos e tendo a sociedade deduzido IVA na aquisição, ao preço de venda acrescerá IVA à taxa legal de 23%;
- Relativamente ao imóvel (verba 1), entende a Requerente que a venda não estará sujeita a imposto, por motivo de isenção, sem prejuízo do cálculo do IVA a regularizar a favor do Estado, nos termos dos artigos 24.º a 26.º do Código do IVA (CIVA).

11. Nestes termos, considerando o prazo de 20 (vinte) anos para regularização de IVA nos imóveis, vem a Requerente solicitar esclarecimentos sobre qual o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) quanto à data de vencimento da obrigação de regularização do IVA quanto ao imóvel em causa, designadamente, se ocorre:

- Na data em que em que foi cedida a exploração a terceiros pela insolvente em 2014;
- Na data do encerramento definitivo do estabelecimento da insolvente (2018.10.30);
- Na data em que vier a ocorrer a venda do imóvel em sede de liquidação nos autos de insolvência.

Enquadramento em sede de IVA:

12. Em primeiro lugar, refira-se que, no que toca à liquidação de IVA na venda do imóvel, a alínea 30) do artigo 9.º do CIVA estabelece que estão isentas do imposto as operações sujeitas a imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis (IMT).

13. Esta alínea isenta do imposto as transmissões onerosas do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, relativas a bens imóveis e, em geral, todas as demais operações que estejam abrangidas pelo âmbito de incidência do IMT, ainda que isentas deste imposto.

14. Deste modo, de acordo com a informação disponibilizada, terá de se concluir que a venda judicial do imóvel está isenta de IVA ao abrigo da alínea 30) do artigo 9.º do CIVA, sem prejuízo da necessidade de efetuar regularizações a favor do Estado nos termos dos artigos 24.º a 26.º do CIVA.

15. No que toca à questão das regularizações de imposto a efetuar pela insolvente, dispõem os n.ºs 5 e 6 do artigo 24.º do CIVA:

"5 - Nos casos de transmissões de bens do activo imobilizado durante o período de regularização, esta é efectuada de uma só vez, pelo período ainda não decorrido, considerando-se que tais bens estão afectos a uma actividade totalmente tributada no ano em que se verifica a transmissão e nos restantes até ao esgotamento do prazo de regularização. Se, porém, a transmissão for isenta de imposto, nos termos dos n.ºs 30) ou 32) do artigo 9.º, considera-se que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, devendo no primeiro caso efectuar-se a regularização respectiva.

6 - A regularização prevista no número anterior é também aplicável, considerando-se

que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve inicialmente lugar à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respectiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento com eles relacionadas, quando:

- a) O sujeito passivo, devido a alteração da actividade exercida ou por imposição legal, passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução;
- 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;
- c) O imóvel passe a ser objecto de uma locação isenta nos termos do n.º 29) do artigo 9.º" (sublinhado nosso).

16. No caso concreto, refere a requerente que:

- A insolvente concluiu a construção das suas instalações nos anos de 2009 e 2011 (melhorias);
- Em dezembro de 2013 celebrou com terceiros contratos de arrendamento com cessão de exploração que duraram até janeiro de 2024, sendo que, atualmente, os imóveis mantêm-se ocupados ao abrigo de "Contrato de Cedência Temporária de Ocupação de Espaço", cuja vigência estende-se até ao 5.º dia útil subsequente à venda;
- As faturas emitidas à insolvente pela construção do imóvel, na sua maioria, foram emitidas no regime de IVA-autoliquidação, tendo a insolvente ocupado os imóveis nos anos de 2009 e 2011 (momentos distintos da conclusão das obras).

17. Para efeitos de aplicação da supra citada norma legal, considera-se período de regularização ainda por decorrer o período posterior à data da conclusão das obras de investimento em bens imóveis, como vem evidenciado na contabilidade do sujeito passivo, nos termos da alínea a) do n.º 2 e da alínea b) do n.º 3 do artigo 51º do CIVA e respetivos documentos de suporte que podem ser licença de utilização, inscrição na matriz predial dos prédios urbanos ou mistos, conforme os casos, ou outros de força probatória idêntica, com a consequente integração do imobilizado em curso no ativo fixo tangível do sujeito passivo e o início das depreciações.

18. Neste âmbito, cite-se o seguinte excerto do acórdão proferido no CAAD (proc. n.º 432/2020-T):

"Na verdade, os nºs 5 e 6 do art.º 24º têm um âmbito distinto, pelo que mantêm um com o outro uma relação de complementaridade. A primeira norma, contida no n.º 5, tem aplicação à regularização das deduções efetuadas quanto às despesas com bens do ativo imobilizado, incluindo imóveis, aquando da saída dos bens da esfera do sujeito passivo, em virtude da transmissão do bem, ou com a cessação da sua atividade, nos termos do nº 3 do art.º 26º, que expressamente remete para este nº 5 do art.º 24º (sobre o assunto, Isabel Vieira dos Reis, "A Regularização do IVA nos Bens de Investimento Imobiliário", Cadernos do IVA 2017, Lisboa, 2017, pág. 326). Tal regularização é, como se disse, efetuada imediatamente, por uma só vez, relativamente, tratando-se de bens imóveis, aos anos que faltarem para a completar o prazo de 20 anos, em derrogação do disposto nos números anteriores do referido artigo.

A segunda norma, contida no n.º 6, aplica-se à regularização das deduções efetuadas quanto às despesas com bens do ativo imobilizado, incluindo bens imóveis; não à saída, mas durante a detenção dos bens, em virtude de, por alteração da atividade do sujeito passivo ou da atividade afeta ao imóvel, bem como pelo exercício da opção prevista no nº 3 do art.º 12º ou no nº 3 do art.º 55º, em virtude do fim da permanência obrigatória no regime de renúncia à isenção ou no regime especial dos pequenos retalhistas, este ter passado a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução, quando o imóvel passe a ser objeto de locação isenta, nos termos do n.º 30 do art.º 9º do CIVA. Fora destes casos, aplicam-se, conforme os casos, as alíneas f) e g) do nº 3 do art.º 3º do CIVA, sendo a afetação ficcionada como transmissão.

Por força da remissão do n.º 6 para a disciplina do n.º 5, também essa regularização é feita imediatamente, por uma só vez, tratando-se de bens imóveis e também pelos anos que faltarem para completar o prazo de 20 anos".

19. Ou seja, de acordo com a jurisprudência citada, o facto de a insolvente praticar exclusivamente operações sujeitas a IVA não prejudica a consequente obrigação de regularização. Nessa medida, o n.º 5 do artigo 24.º do CIVA é aplicável às despesas de investimento em bens imóveis que, durante o período de regularização, venham a ser transmitidos com isenção de IVA, por essa transmissão estar sujeita a IMT e o sujeito passivo transmitente não ter renunciado à isenção.

20. Não obstante, é o artigo 26.º que trata especificamente dos imóveis cujo imposto foi objeto de dedução, total ou parcial, de IVA, impondo a regularização das deduções sempre que os imóveis sejam desafetos das atividades empresariais que legitimaram a dedução, quer porque passem a ser utilizados para outros fins, quer porque, continuando no acervo empresarial, passem a ser afetos a utilizações determinantes da limitação ou exclusão do direito a dedução (n.ºs 1 e 2), seja por se ter verificado a cessação da atividade durante o período de regularização (n.º 3).

21. No entanto, constata-se que os imóveis em causa estiveram, desde a data da sua conclusão/ocupação, afetos a uma atividade tributada, inicialmente as prosseguidas pela entidade ora insolvente de desmantelamento de veículos automóveis em fim de vida e comércio por grosso de peças e acessórios para veículos automóveis, a que se sucedeu a cessão de exploração das mesmas e que terá perdurado até janeiro de 2024.

22. Concluindo-se, assim, que os n.ºs 1 e 2 do artigo 26.º do CIVA não são aplicáveis à situação em apreço porquanto os mesmos são consequência da "não utilização em fins da empresa" de bens imóveis relativamente aos quais houve dedução do imposto".

23. No caso concreto, a insolvente encontra-se cessada, para efeitos de IVA, nos termos do n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, desde 2018.10.30. Seria, assim, aplicável o n.º 3 do artigo 26.º, o qual determina que "No caso de cessação da actividade durante o período de regularização, esta é efectuada nos termos do n.º 5 do artigo 24.º".

23. Ou seja, a regularização seria efetuada de uma só vez, pelo período ainda não decorrido e deveria constar da declaração do último período do ano a que respeita, que no caso seria o ano da cessação.

24. No entanto, como foi já referido, em dezembro de 2013, a insolvente celebrou com terceiros contratos de arrendamento com cessão de exploração que duraram até janeiro de 2024.

25. A cessão de exploração, ou locação de estabelecimento comercial ou industrial - contrariamente ao que sucede no caso de trespasse, está sujeita a IVA, por se considerar como prestação de serviços, (vd. 2ª parte da alínea c) do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA).

26. Com efeito, ao elencar as situações isentas de imposto o mencionado preceito exclui expressamente da isenção - e, por isso, a ele está sujeita - a locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial.

27. Resulta, assim, evidente, que a cessão de exploração está sujeita a IVA e dele não isenta.

28. Ou seja, a insolvente não afetou o bem imóvel, identificado como verba n.º 1, a atividade isenta, pelo que o cálculo da regularização não deve ser efetuado com base na data da cessão de exploração a terceiros do imóvel em causa.

29. Por outro lado, tendo continuado a exercer uma atividade tributada para além do momento em que foi declarada a cessação da sua atividade, também não será aplicável o n.º 3 do artigo 26.º.

30. Assim, há lugar a regularização pela transmissão do imóvel (em sede de liquidação nos autos de insolvência) a qual deve efetuar-se nos termos previstos no n.º 5 do artigo 24.º do CIVA, ou seja, de uma só vez, pelo período ainda não decorrido. Considerando que esta transmissão coincidirá com o esgotamento do ativo da empresa, a regularização deve ser efetuada no período em que aquela ocorra.