



BRUNO CHOTAS

Consultor da Ordem dos Contabilistas Certificados
comunicacao@occ.pt

O regime de renúncia à isenção de IVA na venda de bens imóveis

Conforme consagrado na Diretiva IVA¹, as transmissões onerosas de bens imóveis beneficiam de isenção em sede de IVA. Contudo, permite-se que os Estados-Membros concedam aos sujeitos passivos a opção de sujeitar estas operações à tributação em sede deste imposto, quando se trate da primeira operação de transmissão do bem imóvel, após a sua construção ou remodelação profunda, ou, ainda, quando se trate de um imóvel cuja aquisição tenha sido sujeita e não isenta de IVA.

Neste âmbito, no que concerne à transposição destas normas previstas na Diretiva IVA para o ordenamento interno, optou o Estado português por transpor a isenção de IVA para as operações de transmissão de bens imóveis, sem prejuízo da criação de um mecanismo que, em algumas situações específicas, permite aos sujeitos passivos renunciarem à referida isenção de IVA.

As isenções nas operações internas² previstas no Código do IVA são vulgarmente denominadas de isenções incompletas, pois não conferem o direito à dedução do imposto suportado nos inputs para a realização dessas operações. Estas isenções, que são de aplicação obrigatória, determinam que um sujeito passivo, perante a realização de uma qualquer transação, deve obrigatoriamente aplicar a norma de isenção sempre que a operação aí tenha enquadramento.

Entre outras isenções para as operações internas previstas no Código do IVA, podemos encontrar a disposição que determina que são isentas de IVA as operações que sejam sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis³, nomeadamente a transmissão de bens imóveis situados em território nacional.

Nos termos do Código do IMT, são sujeitas a este imposto as operações de transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional. Desta forma, aquando da transação onerosa de um imóvel, a operação será sujeita a IMT e, consequentemente, isenta de IVA.

De notar que esta isenção incompleta, que limita o direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos, por exemplo, na construção de bens imóveis para venda, pode revelar-se bastante prejudicial em fases de investimento, onde é necessário um elevado grau de liquidez para fazer face a todas as despesas com bens e serviços que se exigem na construção de bens imóveis.

Além disso, consubstanciando o IVA pago nestas aquisições em gasto da atividade do sujeito passivo construtor, este irá inevitavelmente aumentar o preço final dos bens imóveis, o que, do ponto de vista comercial, funcionará como um fator desfavorável à competitividade.

Tendo em vista reduzir este efeito negativo da não dedutibilidade do IVA suportado,

conforme a possibilidade prevista na Diretiva IVA, entendeu o Estado português criar um regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis⁴ aplicável, não apenas em operações de transmissão onerosa de bens imóveis, mas também na sua locação⁵.

Este regime de renúncia à isenção determina a sujeição a IVA da operação, permitindo, assim, que o sujeito passivo vendedor do imóvel possa deduzir o IVA suportado na aquisição de bens e serviços utilizados na sua construção. Contudo, atendendo às especificidades inerentes a esta atividade, e por forma a evitar a fuga e evasão fiscal, este regime é caracterizado por várias restrições e limitações na sua aplicação, pelo que, previamente à sua aplicação, deverá ser aferido o cumprimento de todos os requisitos e prazos.

Na que respeita aos principais requisitos e limitações para a aplicação deste regime de renúncia à isenção do IVA, estabelece o mesmo que a sua aplicação apenas é permitida quando estejam em causa intervenientes que sejam sujeitos passivos de IVA não isentos⁶, que disponham de contabilidade organizada e que não estejam abrangidos pelo regime dos pequenos retalhistas, exigindo-se ainda que o imóvel seja afeto, por parte da entidade adquirente, a atividades sujeitas e não isentas de IVA.

Como condições objetivas principais para a aplicação deste regime, estabelece-se que apenas são elegíveis as operações relativas a bens imóveis não afetos à habitação, em que esteja em causa a sua primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção ou após grandes obras que resultem numa alteração superior a 30% do VPT do imóvel ou, ainda, quando a sua aquisição tenha ela própria sido efetuada com renúncia à isenção. Os sujeitos passivos que pretendam renunciar à isenção de IVA neste tipo de operações, previamente à sua realização, devem solicitar, no Portal das Finanças, a emissão de um certificado comprovativo de que estão reunidas todas as condições para a aplicação do regime, necessitando este de ser igualmente validado pelo sujeito passivo adquirente.

Este certificado de renúncia à isenção terá a validade de 6 meses, o que significa que, se a operação não for concretizada neste horizonte temporal, será necessário repetir todo o processo de pedido de um novo certificado. No caso de não utilização do certificado de renúncia, ou de alteração de quaisquer elementos nele constantes, deve o sujeito passivo comunicar esse facto, por via eletrónica, à Autoridade Tributária. Após a emissão do referido certificado, a renúncia à isenção apenas produz efeitos no momento em que for celebrado o contrato de compra e venda do imóvel, devendo nessa

data ser aferido se as condições que permitem o exercício da renúncia se mantêm inalteradas face às verificadas na data em que foi emitido o certificado.

Por sua vez, numa operação de transmissão de bens imóveis efetuada ao abrigo deste regime de renúncia, o direito à dedução do IVA na esfera dos sujeitos passivos intervenientes deve ter sempre em conta o método da afetação real e apenas se verifica aquando da efetivação da renúncia (contrato compra e venda), pelo que apenas nesse momento, na declaração periódica de IVA, haverá lugar à dedução do IVA suportado pelo vendedor na construção/reconstrução do imóvel e/ou do IVA suportado pelo adquirente na operação de aquisição do imóvel.

Obrigações

Numa operação de transmissão de bens imóveis com renúncia à isenção de IVA, fica o sujeito passivo alienante obrigado ao cumprimento das obrigações previstas no Código do IVA, nomeadamente, as de natureza declarativa, liquidação e entrega do imposto nos cofres do Estado. Contudo, nestas operações de transmissão de bens imóveis com renúncia à isenção de IVA, será ao sujeito passivo adquirente do imóvel que caberá o dever de efetuar a autoliquidação do imposto.

Nas situações em que o transmitente seja um sujeito passivo isento de IVA, cuja atividade tenha por objeto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda, estes devem ainda apresentar uma declaração de alterações de atividade antes de formularem pela primeira vez um pedido de emissão de certificado de renúncia.

No que concerne à emissão de fatura pela operação de venda do imóvel, apenas quando ocorra a renúncia à isenção, esta pode ser substituída pela escritura, mas apenas quando da escritura constem, à exceção da numeração, todos os requisitos das faturas previstos no art.º 36.º do Código do IVA, bem como a menção «IVA devido pelo adquirente».

Por último, também em termos contabilísticos existem obrigações a cumprir no âmbito deste regime, sendo exigido que, por forma a permitir o controlo destas operações, os sujeitos passivos transmitentes de bens imóveis registem separadamente os rendimentos e gastos relativos aos imóveis transacionados ao abrigo deste regime. Tendo por base o aqui exposto, constata-se que este regime especial de renúncia à isenção nas operações relativas a bens imóveis poderá mitigar os efeitos inerentes à não dedução do IVA suportado para a realização de uma operação isenta de IVA, podendo os sujeitos passivos optar pela sua aplicação. Contudo, é imperativo que seja efetuada uma análise cuidada do regime, consoante a operação a realizar e os seus intervenientes, por forma a garantir uma correta aplicação do regime e o cumprimento atempado dos prazos de emissão e validade dos próprios certificados de renúncia à isenção.

4 - Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro

5 - Isenta de IVA pelo n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA

6 - Exceto no caso de transmitentes com atividade de construção de imóveis para revenda.

1 - Diretiva 2006/112/CE do Conselho

2 - Artigo 9.º do Código do IVA

3 - N.º 30 do artigo 9.º do Código do IVA