

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: n.º 8 do art. 27.º

Assunto: Autoliquidação do IVA – Opção no caso da importação de bens – Regras próprias para o exercício da opção prevista.

Processo: **nº 13589**, por despacho de 2018-07-12, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

I. Introdução

Objeto do pedido

1. A **J, SA.** solicita informação vinculativa nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por forma a ver clarificada a condição prevista na alínea c) do n.º 8 do artigo 27.º do Código do IVA, uma das exigidas aos operadores económicos que pretendam exercer a opção pelo pagamento do IVA devido pela importação de bens através da declaração periódica a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, no prazo a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do mesmo Código.

Motivo do pedido de informação

2. Segundo a Requerente deparou-se com a impossibilidade de exercer, no Portal das Finanças, a opção de pagamento do IVA devido pela importação de bens prevista no n.º 8 do artigo 27.º do Código do IVA "(...) por, alegadamente, como verbalmente lhe foi explicitado pela AT, constar do seu CAE secundário a compra e venda de imóveis para revenda."

3. Estaria, assim, em causa a condição exigida na alínea c) do n.º 8 do citado normativo.

Interpretação dada pela Requerente

4. O que no seu entender é uma interpretação errada, não podendo a "(...) mera inscrição de um CAE no sistema informático, (...) " impossibilitar o exercício da opção prevista no n.º 8 do artigo 27.º do CIVA.

5. Requer, por isso, a análise efetiva da atividade exercida e a sua consideração e qualificação realizada por apelo ao volume global de negócios, sob pena de subversão do elemento teleológico da lei e consequente deturpação do seu espírito, bem como ainda que lhe seja reconhecida, através da informação vinculativa, a possibilidade de optar pela opção prevista no n.º 8 do artigo 27.º do CIVA, em virtude de, no seu entender, a prática de operações imobiliárias assumir carácter meramente acessório, dado que a empresa tem como objeto social

«"(...) o exercício da importação e comércio de produtos siderúrgicos, materiais de construção e artigos congéneres, podendo ainda dedicar-se à promoção e gestão de empreendimentos imobiliários, bem como à compra e venda de imóveis para revenda e arrendamento de bens imobiliários. Pode ainda a sociedade prosseguir a actividade de fabricação de estruturas de construção metálicas, prestação de serviços e montagem de estruturas metálicas, construção civil e obras públicas."».

6. Segundo a Requerente, a sua atividade principal geradora de proveitos na comercialização de produtos siderúrgicos, desenvolvida ao abrigo do CAE 46720 - R3, é a de comércio por grosso de minérios e metais, representando esta atividade mais de 99% do seu volume de negócios, remetendo para os elementos da declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES).

7. E continua, "(...) a maior parte dos imóveis que constituem o seu património foram transmitidos por dação em cumprimento, em resultado da necessidade de, assim, ver minorados os débitos dos seus clientes, sendo que, a sua destinação a revenda mais não é que a concretização do efectivo ou parcial recebimento dos valores devidos, com a assunção integral do risco que, de banda da exponente, é assumida por esta última possibilidade.

II. Enquadramento legal em sede do IVA e respetiva análise

8. No que se refere ao pagamento do imposto devido pela importação de bens, dispõe o artigo 27.º, n.º 8 do CIVA o seguinte:

"8 - Os sujeitos passivos podem optar pelo pagamento do imposto devido pelas importações de bens nos termos do n.º 1, desde que:

a) Se encontrem abrangidos pelo regime de periodicidade mensal previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º;

b) Tenham a situação fiscal regularizada;

c) Pratiquem exclusivamente operações sujeitas e não isentas ou isentas com direito à dedução, sem prejuízo da realização de operações imobiliárias ou financeiras que tenham carácter meramente acessório;" (sublinhado Nosso).

9. Para efeitos do IVA, consideram-se sujeitos passivos, quaisquer pessoas singulares ou coletivas que exerçam, de modo independente e com carácter de habitualidade, atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), conforme prevê a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

10. Face ao pedido de informação apresentado pela Requerente importa apurar se as operações de "COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS" para revenda e arrendamento de bens imobiliários constituem, ou não, uma atividade económica exercida no âmbito da incidência do imposto sobre o valor acrescentado.

Enquadramento em sede do IVA

11. Da consulta efetuada ao Sistema de Gestão e de Registo de Contribuintes resulta que a Requerente pode realizar importações de bens, está enquadrada no regime de IVA normal de periodicidade mensal, registada para o exercício das atividades principal "COMÉRCIO POR GROSSO DE MINÉRIOS E DE METAIS", CAE 46720; e secundárias: "COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS", CAE 068100; "ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS", CAE 068200; "FABRICAÇÃO DE ESTRUTURAS DE CONSTRUÇÕES METÁLICAS",

CAE 025110; "CONSTRUÇÃO DE OUTRAS OBRAS DE ENGENHARIA CIVIL, N.E.", CAE 042990 e "OUTRAS ACTIVIDADES ESPECIALIZADAS CONSTRUÇÃO DIVERSAS, N.E.", CAE 043992, sendo, quanto ao tipo de operações, um sujeito passivo de IVA misto com o método de afetação real de todos os bens.

12. Das diferentes atividades para as quais a Requerente está registada, vemos que duas delas são isentas do IVA por enquadramento no artigo 9.º do CIVA, "ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS" (cf. n.º 29.) e de "COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS" (cf. n.º 30) e que utiliza o método da afetação real previsto no artigo 23.º, n.ºs 2 e 3 do CIVA, não tendo, contudo, optado pela renúncia às isenções, possibilidade, esta, contemplada nos n.ºs 4 ao 6 do artigo 12.º do CIVA.

13. Verifica-se, ainda, que tais atividades estão abrangidas pelo objeto social da empresa, Requerente do presente pedido de informação vinculativa.

14. Para a questão em apreço releva, ainda, o artigo 42.º do CIVA por esclarecer que o volume de negócios, para efeitos de determinação da periodicidade de entrega da declaração e de pagamento previstos no artigo 41.º do mesmo Código, "(...) é constituído pelo valor, com exclusão do imposto, das transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas pelo sujeito passivo, com exceção:

a) Das operações referidas nos n.ºs 27) e 28) do artigo 9.º, quando constituam operações acessórias;

b) Das operações referidas nos n.ºs 29) e 30) do artigo 9.º, quando relativamente a elas se não tenha verificado renúncia à isenção e constituam operações acessórias;

c) Das operações sobre bens de investimento corpóreos ou incorpóreos." (sublinhado Nosso).

15. Do preceito legal acima transcrito parece resultar que para efeitos do volume de negócios só relevam as operações que constituam a atividade normal dos sujeitos passivos, afastando se algumas, designadamente as abrangidas pelos n.ºs 29 (locação de bens imóveis) e 30. (operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de imóveis), do citado artigo 9.º do CIVA, quando relativamente a elas o sujeito passivo não tenha optado pela renúncia à isenção e constituam carácter acessório.

16. Importa apurar qual a correta interpretação do conceito de "operação acessória", uma vez que quer o Código do IVA quer as normas do direito comunitário que lhe servem de matriz não o definem.

17. A este propósito Rui Manuel Pereira da Costa Bastos refere que "(...) a Diretiva 2006/112/CE do Conselho nem sequer direciona para a ordem jurídica interna dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e alcance, a necessidade de interpretar o referido conceito à luz do contexto jurídico no qual se insere e da finalidade que prossegue (...)".

18. O mesmo autor refere, a propósito das operações imobiliárias, que "(...) devemos entender o conceito de acessório com particular incidência para o critério relativo prolongamento direto, permanente e necessário da atividade tributada, assim como para a ocasionalidade das próprias operações."

19. A reforçar esse seu entendimento, traz à colação as conclusões do Advogado-geral Yves Bot, no caso NCC Construction Danmark, apresentadas

em 18 de junho de 2009 , e que podem ler-se:

"De acordo com aquele Advogado-geral, este conceito destina-se a ser aplicado, antes de mais, a operações pontuais que não se enquadrem na atividade habitual da empresa. Assim, a venda, por uma empresa, de um imóvel de que já não necessita pode gerar um volume de negócios de montante elevado ainda que, para realizar essa operação, tenham sido necessários apenas alguns telefonemas. Neste caso, o carácter não habitual ou excepcional da operação permite presumir que esta se enquadra no conceito de «operação acessória» na aceção da Diretiva."

(..)

Concluimos assim que o conceito de "acessório" não possui exatamente o mesmo alcance para as operações financeiras e para as operações imobiliárias. (...) no caso das operações imobiliárias, deverá privilegiar-se o seu carácter ocasional e não programado, assim como o referido critério do prolongamento direto, permanente e necessário, nomeadamente quando incorridas a par de uma atividade construção civil." (sublinhado Nosso).

20. Face ao exposto, no caso em apreço, afigura-se que a Requerente ao comprar bens imóveis para posterior venda ou locação está a exercer com regularidade, de modo independente e a título oneroso, diferentes atividades económicas tributadas em IVA, na aceção da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, ainda que dele possam estar isentas (artigo 9.º, n.ºs 29 e 30, do CIVA), tendo em vista a obtenção de receitas.

21. O facto de parte dos imóveis terem sido transmitidos à Requerente no âmbito de acordos de dação em cumprimento não permite considerar, per si, as operações de venda desses imóveis como acessórias, uma vez que são operações programadas e realizadas com regularidade e não a título ocasional.

22. Também, o arrendamento de imóveis, independentemente da forma de aquisição, é uma atividade permanente tendo em vista a obtenção de receitas, o que impede que se considere acessória.

23. Independentemente da forma de aquisição do direito de propriedade dos bens imóveis, a Requerente exerce, enquanto sujeito passivo, atividades programadas e de forma habitual, impedindo, deste modo, que se qualifique a "COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS" como operações acessórias à atividade principal, "COMÉRCIO POR GROSSO DE MINÉRIOS E DE METAIS", ainda que o volume de negócios, resultado desta atividade, seja significativamente superior ao volume de negócios que auferem nas atividades secundárias (artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, artigo e 2.º, n.º 1, alínea a), do mesmo Código).

24. Parece, pois, que podemos afirmar que a compra e venda de imóveis é uma atividade programada, não isolada e que implica a utilização de bens e de serviços pelos quais é devido IVA, portanto realizada no âmbito da incidência do imposto tendo em vista um fim comercial para a obtenção de receitas, não revestindo, por isto, o carácter de atividade acessória.

25. A propósito do conceito de "operações acessórias imobiliárias" para efeitos da dedução do imposto pago a montante por um sujeito passivo misto, refere-se o acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), de 29 de outubro de 2009, caso NCC Construction Danmark A/S, processo C-174/08, e que pode ler-se:

(...), a actividade de venda de imóveis que uma empresa de construção construiu por conta própria não pode ser considerada como uma actividade acessória da sua actividade profissional tributável, que consiste na construção de imóveis por conta de terceiros ou por conta própria. Com efeito, derivando da mesma actividade de construção, essa actividade constitui o seu prolongamento directo. A organização geral das suas actividades implica que a NCC programe, à partida e com regularidade, a título permanente, a construção por conta própria de um determinado número de imóveis, por mais pequena que seja, cuja posterior comercialização ela própria pretende assegurar. A actividade de venda de imóveis que daí decorre não se afigura, portanto, accidental, mas resulta necessariamente de uma vontade deliberada de a empresa desenvolver, no âmbito da sua actividade profissional, a actividade de comercialização dos imóveis que ela construiu por conta própria. Essa actividade faz parte do objectivo da empresa do sujeito passivo e é efectuada com um fim comercial (v., por analogia, acórdão EDM, já referido, n.º 67).

26. Face ao exposto, afigura-se concluir que a Requerente ao efetuar operações de compra e venda de imóveis está a exercer, de forma programada e habitual, uma actividade económica dentro do âmbito de incidência do IVA, portanto, sujeita a imposto ainda que dele possa ser isenta ao abrigo do n.º 30. do artigo 9.º do CIVA, distinta e autónoma da actividade principal, não podendo, contudo, considerar-se acessória uma vez que a compra dos imóveis tem um objetivo comercial, a venda ou locação dos mesmos por forma a auferir receitas.

27. O que justifica o seu enquadramento em sede de IVA, como sujeito misto. Isto é, realiza operações de natureza económica, tributáveis que conferem direito à dedução e operações que não conferem tal direito, como é o caso das operações de locação de bens imóveis e as operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de imóveis (cf. artigo 9.º, n.ºs 29. e 30., do CIVA).

28. Assim, os sujeitos passivos cujo enquadramento vigente resulte da prática de operações sujeitas a imposto e dele não isentas ou isentas que conferem o direito à dedução, em simultâneo com operações isentas que não conferem o direito à dedução, não reúnem as condições necessárias para o exercício da opção prevista no n.º 8 do artigo 27.º do CIVA.