

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 19º, 20º e 21º

Assunto: Enquadramento - Reversões para o domínio público das infraestruturas urbanísticas, realizadas nas parcelas que integram o domínio público municipal - O IVA incluído nos custos com as infraestruturas a reverter para o domínio público.

Processo: nº **15144**, por despacho de 2019-03-26, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - MOTIVOS DO PEDIDO

1. Conforme consta no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, a requerente, é um sujeito passivo misto (realiza simultaneamente operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem o direito à dedução) que utiliza o método de afetação real de todos os bens, nos termos do art.º 23º do CIVA. Encontrando-se enquadrada em IVA, no regime normal, com periodicidade mensal, com a atividade principal de "Arrendamento de Bens Imobiliários " CAE-68200, vem expor e questionar o seguinte:

1.1 A Requerente é proprietária do Centro Comercial, sito em, o qual gere e explora.

1.2 Pretende ampliar o Centro Comercial tendo, para o efeito, solicitado junto da Câmara Municipal....., a alteração dos parâmetros urbanísticos do respetivo lote, nomeadamente, a área de implantação e área de construção, pedido esse que foi deferido por despacho superior datado de 13 de janeiro de 2018;

1.3 No âmbito do deferimento do pedido submetido, terão de ser realizadas obras de melhoramento da estrutura viária na área adjacente ao Centro Comercial, para fazer face ao aumento esperado de fluxo de pessoas e viaturas, resultante da ampliação do Centro Comercial;

1.4 Neste sentido, em fevereiro de 2019, o Município de e a requerente irão celebrar o Contrato de Urbanização, ao abrigo do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação;

1.5 Nos termos da Cláusula Segunda da minuta do Contrato de Urbanização, a requerente estará obrigada à execução de um conjunto de obras, abaixo mencionadas, bem como dos respetivos projetos de urbanização:

(i) "ALARGAMENTO DO TABULEIRO superior da ex-EN... sobre a linha do ---- ligando-o ao viaduto a nascente sobre a rotunda que dá acesso a, cuja projeção e realização das obras vai carecer de parecer da, na componente ferroviária. O projeto deve garantir igualmente a execução de um TÚNEL DE LIGAÇÃO entre o Centro Comercial e o Bairro, com dimensão para o atravessamento para peões e bicicletas, inferior à EN....

(ii) ALTERAÇÃO DO NÓ DA EX-EN... COM A EN.... E EXECUÇÃO DA LIGAÇÃO PEDONAL/ Centro Comercial, cuja projeto e execução das obras vai

carecer de parecer da ;

(iii) EXECUÇÃO DA ROTUNDA DA ;

(iv) EXECUÇÃO DAS OBRAS DE FECHO DA envolvente à ampliação do Centro Comercial)".

1.6 De acordo com o número 2 da Cláusula Sétima da minuta do contrato, "A emissão da autorização de utilização ao edifício resultante da ampliação do edificado no lote, fica condicionada à execução das obras previstas na Cláusula Segunda e Cláusula Quinta e à receção definitiva das obras de urbanização" a qual, segundo o cronograma acordado entre as partes, se prevê ocorrer em 2019.

1.7 Conforme consta no número 2 da Cláusula Sétima da minuta do contrato, "A emissão da autorização de utilização ao edifício resultante da ampliação do edificado no lote, fica condicionada à execução das obras previstas na Cláusula Segunda e Cláusula Quinta e à receção definitiva das obras de urbanização" a qual, segundo o cronograma acordado entre as partes, se prevê ocorrer em 2019.

1.8 Neste contexto, a Requerente pretende confirmar que:

O IVA incorrido e que vier a incorrer na construção das infraestruturas acima descritas, e despesas relacionadas, é dedutível; e que

A cedência das obras ao Município de não é sujeita a IVA.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

2. No caso em análise o Município de, no âmbito das suas atribuições e na prossecução do interesse dos seus munícipes, estipulou, para a emissão do alvará e consequente emissão da licença de construção que a Requerente executaria, por contrapartida, a construção de diversas infraestruturas para melhoramento da estrutura viária na área adjacente ao Centro Comercial, as quais serão cedidas ao Município.

3. A exigência daquelas infraestruturas, a serem integradas 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.

4. O Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, estabelecido no Decreto-Lei nº 555/99, de 16 de dezembro, refere que "os projetos de loteamento devem prever áreas destinadas à implantação de espaços verdes e de utilização coletiva, 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 coletiva 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).

5. No 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 "(...) 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 redação 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...".

6. No que concerne ao exercício do direito à dedução, estabelece o n.º 1 do art. 19.º do CIVA, que os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

7. Por sua vez, o n.º 1 do art. 20.º do citado normativo, determina que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, bem como, para a realização das operações referidas na al. b) da mesma norma, isto é, operações sujeitas a IVA e dele não isentas.

8. Com a referida disposição legal pretende-se que o imposto que onerou, a montante, determinados bens e serviços, só seja dedutível se o custo desses bens e serviços for repercutido nas receitas objeto de tributação a jusante, ou seja, é necessário que sejam essenciais à realização das operações tributáveis do sujeito passivo.

9. Vem sendo reiterado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que o regime das deduções visa libertar o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. Deste modo, o sistema comum do IVA procura garantir a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos seus fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, elas próprias, sujeitas ao IVA.

10. O TJUE, vem esclarecer ser necessária uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução para que o direito à dedução do IVA suportado seja reconhecido ao sujeito passivo e se possa determinar a extensão desse direito.

11. Porém, conforme refere o TJUE, a existência de uma relação direta e imediata pressupõe que o custo das prestações a montante é incorporado, respetivamente, no preço das operações específicas a jusante ou no preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo no âmbito das suas atividades económicas.

12. No caso apresentado é inequívoco que, sendo os serviços de construção das infra-estruturas a reverter para o domínio público, gratuitos, não se verifica uma relação direta e imediata entre as aquisições de bens e serviços a eles destinados e a realização pelo sujeito passivo de operações tributadas a jusante.

13. No entanto, é possível, também o direito à dedução a favor do sujeito passivo, ainda que não exista uma relação direta e imediata entre uma operação a montante e uma ou várias a jusante, quando os custos dos serviços em causa façam parte das despesas gerais da atividade, sendo, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens ou dos serviços prestados. Por conseguinte, confere direito à dedução o imposto que onere os custos que tenham uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo.

14. 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 "Centro Comercial", atividade 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 atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou resultados dessas atividades" (Acórdãos Ropelman C-268/83, Gent Coal Terminal C-37/95 e Abbey National C- 408/98).

III. Conclusão

15. 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 autorização de utilização do edifício e como condição essencial à mesma, não constituem, em si mesmas, "por falta de autonomia económica ou jurídica" operações a jusante da atividade da requerente suscetíveis de tributação em IVA, mas sim uma condição gratuita e inseparável das operações tributáveis que a requerente se propõe realizar.

16. 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 as limitações estabelecidas no art. 21.º do mesmo Código.