

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.24º - Regularizações das deduções relativas a bens do activo immobilizado.
- Assunto: Transferência de imóvel para outra empresa do mesmo grupo
- Processo: 24962, com despacho de 2023-10-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I- DO PEDIDO
1. No caso apresentado está em causa o exercício do direito à dedução do IVA suportado nas obras efetuadas num imóvel (afeto à sede da sociedade), que será transferido/afeto para outra atividade exercida pela Requerente.
 2. No âmbito de uma reestruturação do grupo económico, vai promover uma operação de cisão fusão, separando as atividades - de produção de produtos de limpeza e higiene, e a atividade imobiliária e aluguer de equipamentos - por duas sociedades distintas.
 3. A intenção desta operação é beneficiar da isenção do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), Imposto do Selo (IS), emolumentos e outros encargos fiscais, bem como não ter de proceder a regularizações em sede de IVA.
 4. Com a operação de cisão-fusão, pretende simplificar o processo de gestão separando cada atividade para o setor em que está inserido, proporcionando a entrada de parceiros para o negócio de produção de produtos de limpeza e higiene.
 5. À operação de cisão-fusão está inerente a separação da atividade principal de produção de produtos de limpeza e higiene, da atividade imobiliária e de aluguer de equipamentos. Em vez de, em resultado da cisão, ser constituída uma nova sociedade, pretende adquirir uma sociedade já existente dedicada às operações imobiliárias e de aluguer de equipamentos, denominada .
 6. A estrutura societária permanecerá igual à atual, ou seja, os sócios e quotas mantêm-se inalterados na operação simultânea de cisão-fusão em que o imóvel será objeto de destaque da sociedade cindida.
 7. Não obstante tenham ocorrido obras no imóvel em causa, e referindo que o mesmo permanecerá numa atividade sujeita a imposto, entende que a esta operação não está subjacente uma componente comercial, julgando, assim, que não deverá regularizar o imposto relativo às obras efetuadas.
 8. No entanto, considerando que o imóvel foi objeto de obras que terminaram em 2014, cujo IVA suportado foi objeto do exercício do direito à dedução nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA (CIVA), na medida em que se encontra afeto à sua atividade tributada, vem questionar relativamente a regularizações, nos termos do artigo 24.º.
 9. Pretende ainda saber, se, caso a sociedade reúna as condições para a renúncia à isenção nos termos do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, fica afastada a figura da regularização a que se refere o artigo 24.º.
 10. Mais adiante refere-se relativamente à renúncia à isenção na locação de um armazém, que também será destacado para a nova sociedade, cujo IVA suportado com as obras em 2014 foi objeto de dedução, e irá ser objeto de arrendamento com liquidação de IVA à taxa de 23%.
- II - DELIMITAÇÃO DA INFORMAÇÃO VINCULATIVA

11. A Requerente, a par do enquadramento para efeitos de IVA, questiona relativamente ao enquadramento da operação para efeitos de EBF, IMT, IS, nomeadamente para efeitos de beneficiar da isenção do IMT, do IS e outros encargos fiscais, a respeito da transferência de um imóvel para outra entidade.

12. Em primeiro lugar impõe-se referir que, nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, as informações vinculativas têm o seu âmbito circunscrito às situações concretas dos sujeitos passivos, ou seja, são prestadas tendo em conta factos reais suscetíveis de alterar ou configurar a situação tributária dos mesmos, não cabendo assim, informar sobre questões relativas a terceiros, sem prejuízo de poderem ser requeridas por advogados, solicitadores, revisores e contabilistas certificados, ou por entidades habilitadas para o exercício da consultoria fiscal acerca da situação tributária dos seus clientes devidamente identificados, se comprovada a legitimidade para o efeito.

13. Em segundo lugar, considerando que, na estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira, a Direção de Serviços do IVA, abreviadamente designada por DSIVA, "executa os procedimentos relativos à gestão do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) nas operações internas, na importação e exportação e nas transações intracomunitárias", nos termos do disposto no artigo 9.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, à mesma não acarreta competência no âmbito de outros impostos, pelo que não é possível responder às questões do sujeito passivo no âmbito dos impostos acima mencionados, mas tão só em sede do IVA, dentro dos limites das suas competências nessa área de imposto, atribuídos pela citada norma da portaria.

III - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

14. Por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente se encontra registada em IVA pelo exercício da atividade principal de "Fabricação de sabões, detergentes e glicerina" (CAE 20411), e por diversas atividades secundárias, incluindo a de "Compra e venda de bens imobiliários" (CAE 068100), encontrando-se enquadrada no regime normal de tributação com periodicidade mensal, tendo assinalado, apenas, que realiza operações que conferem o direito à dedução.

15. Contudo, dado que a atividade de compra e venda de bens imóveis é uma atividade isenta do IVA, nos termos do artigo 9.º do CIVA, configura um sujeito passivo misto, obrigado ao método da afetação real para efeitos da aplicação do artigo 23.º do CIVA, pelo que deve corrigir aqueles elementos apresentando a respetiva declaração de alterações, nos termos dos artigos 32.º e 35.º, retroagindo-a à data em que iniciou esta atividade.

16. As restantes atividades exercidas pelo sujeito passivo e pelas quais se encontra registado, são sujeitas a imposto e dele não isentas, que, nos termos do princípio geral do direito à dedução estabelecido no artigo 20.º do CIVA, o IVA suportado nos bens e serviços adquiridos para a realização dessas operações tributáveis, confere o direito à dedução, com as exclusões estabelecidas no artigo 21.º.

17. O respetivo direito à dedução do imposto suportado nasce no momento em que o mesmo se torna exigível, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 22.º do CIVA. Assim, quando pratica uma atividade económica sujeita a IVA, o sujeito passivo pode deduzir de imediato a totalidade do imposto que onera tais aquisições efetuadas para a realização das suas operações tributadas.

18. Relativamente aos bens que compõem o imobilizado de uma empresa, atualmente denominado ativo fixo tangível, é pressuposto que os mesmos sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, e se espera que sejam usados durante mais do que um período.

19. Os bens do ativo fixo tangível (são exemplos: os edifícios, máquinas e equipamentos, veículos, etc.), porque, pelas suas características, se destinam a

ser utilizados durante mais do que um período, o respetivo custo é repartido em função do número de anos que se prevê para a sua utilização. Têm, portanto, um caráter de permanência na empresa, uma vez que são bens que aquela não tenciona vender a curto prazo.

20. Embora, regra geral, as deduções do imposto efetuadas pelos sujeitos passivos sejam definitivas, no caso de imóveis, caso ocorra um evento que altere a sua utilização durante o período de regularização, 19 anos, a dedução inicialmente efetuada deve ser retificada por via da regularização.

21. Na situação apresentada pela Requerente, esta exerceu o direito à dedução do imposto suportado nas obras efetuadas no imóvel.

22. De acordo com o que resulta do pedido apresentado, a Requerente vai adquirir uma nova sociedade. Mas, tecnicamente o que vai acontecer é que a Requerente vai adquirir a totalidade das quotas da sociedade. Esta, no entanto, é uma entidade que, não sendo cessada, mantém, a sua personalidade e capacidade jurídicas próprias, de forma autónoma e independente, titular de direitos e obrigações próprios, com identificação e número de pessoa coletiva/ Número de Identificação Fiscal próprios, não obstante os titulares das respetivas quotas, poderem ser titulares de participações em outras sociedades comerciais.

23. Assim, dá-se a transferência do imóvel do ativo fixo tangível da Requerente para uma entidade distinta. Esta transmissão do imóvel, ainda que ocorra entre empresas do mesmo grupo económico, consubstancia uma operação sujeita a imposto, mas dele isenta nos termos da alínea 30) do artigo 9.º do CIVA.

24. A partir do momento em que o imóvel no qual foram realizadas as obras em causa, deixa de ser utilizado pelo sujeito passivo na realização das suas operações tributáveis, ou seja, ocorrendo a transmissão do imóvel durante o período de regularização, e tratando-se de uma operação sujeita a IMT, isenta de IVA nos termos da alínea 30) do artigo 9.º do CIVA, o sujeito passivo fica obrigado a proceder à respetiva regularização a favor do Estado, de uma só vez, pelo período de regularização ainda não decorrido, considerando-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, sem direito a dedução no próprio ano e nos restantes até perfazer 20 anos, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do CIVA.

25. Este procedimento deve ter por referência o IVA constante das faturas emitidas pelos fornecedores e prestadores de serviços em que foi por estes liquidado imposto, bem como o IVA autoliquidado ao abrigo da regra de inversão do sujeito passivo na aquisição de serviços de construção civil, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

26. A mesma regularização também deve ser efetuada, nos termos da alínea c) do n.º 6 do artigo 24.º do CIVA, sempre que o imóvel relativamente ao qual foi deduzido o IVA suportado, passe a ser objeto de uma locação isenta, nos termos da alínea 29) do artigo 9.º.

27. A regularização referida deve constar do campo 41 do quadro 06 da declaração periódica referente ao último período do ano a que respeita, nos termos previstos no n.º 8 do artigo 24.º do CIVA.

28. No que respeita à renúncia à isenção, os sujeitos passivos podem efetuar esta renúncia, optando pela aplicação do imposto à locação e transmissão de bens imóveis, nos termos dos n.ºs 4 e 5 do artigo 12.º do CIVA, desde que cumpridos os termos e condições previstos no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que aprovou e publicou em anexo o "Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis" (doravante Regime da Renúncia), cuja aplicação foi objeto de instruções administrativas através do Ofício-Circulado n.º 30099, de 09/02/2007, da Direção de Serviços do IVA, disponível para consulta no portal das finanças.

29. O n.º 1 do artigo 2.º do Regime da Renúncia, estabelece as seguintes condições objetivas para que a renúncia à isenção seja admitida nas operações

relativas a bens imóveis: i. O imóvel se trate de um prédio urbano ou de uma fração autónoma deste, ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção; ii. O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respetiva inscrição, e não se destine a habitação; iii. O contrato tenha por objeto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a sua locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel; iv. O imóvel seja afeto a atividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições; v. No caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a 25 avos do valor de aquisição ou construção do imóvel.

30. Verificadas as mencionadas condições, determina o n.º 2, do artigo 2.º do Regime, que a renúncia só é permitida quando: i. Se trate da primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção, quando tenha sido deduzido, ou ainda seja possível deduzir, todo ou parte do IVA nela suportado; ii. Se trate da primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após o imóvel ter sido objeto de grandes obras de transformação ou renovação que tenham determinado uma alteração superior a 30% do valor patrimonial tributável para efeitos de imposto municipal sobre imóveis quando ainda seja possível deduzir, todo ou parte do IVA suportado nessas obras; iii. Se trate de transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efetuada com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 24.º do CIVA (20 anos), relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel.

31. Para renunciar à isenção do IVA, é necessário obter, previamente, o certificado de renúncia à isenção, para além de ter que existir comprador ou locatário conhecido, o qual vai confirmar os dados constantes do referido certificado.

32. A verificação das condições para renunciar à isenção é da responsabilidade do transmitente ou locador, tal como se encontra mencionado no respetivo certificado, no qual declara reunir as condições estabelecidas para o efeito (objetivas, subjetivas e formais previstas no Regime da Renúncia).

33. Do que antecede resulta, que a renúncia à isenção só pode efetuar-se nas operações de locação de prédios urbanos ou frações autónomas, e na transmissão de prédios urbanos ou frações autónomas ou terrenos para construção, por sujeitos passivos que realizem tais operações a favor de outros sujeitos passivos, que utilizem os imóveis, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução

34. Importa realçar que a renúncia à isenção, tanto na locação como na transmissão, é efetuada caso a caso e, para produzir efeitos, o transmitente ou locador tem que ter na sua posse o certificado de renúncia para a transmissão ou para a locação, conforme o caso, à data da escritura de transmissão ou do respetivo contrato de locação.

35. No caso específico da transmissão de imóvel com renúncia, cabe ao respetivo adquirente proceder à liquidação do imposto devido por essa operação, aplicando-se a regra de inversão do sujeito passivo, nos termos referidos no n.º 1 do artigo 11.º do Regime da Renúncia, devendo evidenciar separadamente, na sua contabilidade, o IVA liquidado pela aquisição do imóvel em que ocorreu a renúncia à isenção, de acordo com o n.º 4 do mesmo artigo 11.º.

36. Por sua vez, o artigo 3.º do Regime da Renúncia, vem condicionar o seu exercício, no caso do transmitente e adquirente do bem imóvel (ambos sujeitos passivos do imposto), às seguintes condições: i. A prática, por ambos, de operações que confirmam direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos mistos, quando o conjunto das operações que conferem direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios; ii. Não estejam abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60.º e seguintes

do CIVA; iii. Disponham de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC.

37. Deste modo, a renúncia à isenção só é possível, se as condições, objetivas, subjetivas, formais e temporais para a renúncia se encontrarem reunidas.

38. Por fim, parece-nos ser de recordar, que em sede de IVA, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, em regra, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços, é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2 e 10.

39. O mencionado n.º 10 do artigo 16.º, estabelece uma derrogação à regra geral, mostrando que "(o) disposto no n.º 1 não tem aplicação nas transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos que tenham relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC, com os respectivos adquirentes ou destinatários, independentemente de estes serem ou não sujeitos passivos, caso em que o valor tributável é o valor normal determinado nos termos do n.º 4, quando se verifique qualquer uma das seguintes situações:

a) A contraprestação seja inferior ao valor normal e o adquirente ou destinatário não tenha direito a deduzir integralmente o imposto;

b) A contraprestação seja inferior ao valor normal e o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não tenha direito a deduzir integralmente o imposto e a operação esteja isenta ao abrigo do artigo 9.º;

c) A contraprestação seja superior ao valor normal e o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não tenha direito a deduzir integralmente o IVA."

40. Todavia, determina o n.º 11 do artigo 16.º do mesmo Código, que, só não será aplicada a derrogação prevista no n.º 10, quando for feita prova de que a diferença entre a contraprestação e o valor normal não se deve à existência de uma relação especial entre o sujeito passivo e o adquirente dos bens ou serviços.

IV - CONCLUSÕES

41. Do exposto, resulta que existe uma transferência de um imóvel da Requerente para uma entidade distinta. Esta transferência do imóvel, ainda que ocorra entre empresas do mesmo grupo económico, consubstancia uma transmissão de bens isenta nos termos da alínea 30) do artigo 9.º do CIVA.

42. A referida transmissão isenta de IVA, implica que o imposto suportado nas despesas que oneraram a respetiva construção, reconstrução, aquisição ou outras despesas de investimento com eles relacionadas, não confere o direito à dedução.

43. Assim, o imóvel, sendo objeto de uma transmissão (ou locação quando é o caso) isenta de IVA durante o período de regularização, obriga a regularizar, a favor do Estado, o IVA inicialmente deduzido, de uma só vez, pelo período de regularização ainda não decorrido, na declaração periódica do último período do ano a que respeita.

44. Relativamente à renúncia à isenção optando pela aplicação do imposto à operação realizada, apenas é possível desde que reunidos os pressupostos previstos no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, acima descritos, que a verificar-se, não há necessidade de regularizar.