

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)
- Artigo: 7.º
- Assunto: Caducidade da isenção na compra de imóveis para revenda
- Processo: 2020000314 - IVE n.º 17264, com despacho concordante de 2020-05-27, da Diretora Geral da Autoridade Tributária
- Conteúdo: A Requerente pretende através do presente pedido de informação vinculativa, a resposta a questões específicas que formula, relacionadas quer com a caducidade do benefício de IMT, previsto no artigo 7.º do Código do IMT, por desvio de fim, bem como com o modo de determinação da matéria tributável relativo a parcela de terreno a ceder ao domínio público municipal, por contrapartida de operação de loteamento.

I - SÍNTESE DOS FACTOS

1. A requerente é uma sociedade unipessoal por quotas, cujo objeto social comporta entre outras, as atividades de compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, bem como, promoção e gestão imobiliária, incluindo serviços de construção civil.
2. Em 16 de novembro de 2018, adquiriu para revenda um lote de terreno para construção, localizado em Lisboa, com operação de loteamento aprovada pela CML tendo beneficiado da isenção pela aquisição de prédios para revenda, prevista no artigo 7.º do Código do IMT.
3. O lote em apreço tem uma área de 21.447,54 metros.
4. A operação de loteamento aprovada em janeiro de 2018 tinha por base a divisão do lote de terreno para construção, em dois lotes, doravante, Lotes 1 e 2. O Lote 1 destinado a habitação e a algum comércio local, e o Lote 2, a uma unidade hoteleira
5. Atenta a evolução e o conhecimento que detém do mercado imobiliário, a requerente apresentou junto da CML, no segundo trimestre de 2019, um pedido de alteração ao loteamento anteriormente aprovado, tendo em vista o fracionamento daqueles lotes e a alteração da afetação dos mesmos, permitindo-lhe por essa via, obter uma maior rentabilidade, desenvolver a atividade de promoção e gestão imobiliária, bem como, possibilitar a intervenção de outros promotores imobiliários.
6. Assim, da alteração solicitada resulta:
 - a) A divisão do Lote 1, destinado a habitação e a algum comércio local, em três lotes, mantendo-se inalterada a área global, bem como o uso previsto;
 - b) Alteração ao uso do Lote 2, de Unidade Hoteleira, para Equipamento - Residências de Estudantes.
7. Em face das alterações à operação de loteamento referidas, a requerente pondera:
 - a) Revender os três lotes, decorrentes da divisão do Lote 1, equacionando

- a possibilidade de vir a construir num desses lotes;
b) Proceder à edificação de uma Residência para Estudantes no Lote 2.

Considera a requerente que com referência ao trabalho de promoção imobiliária/construção a desenvolver num dos lotes referidos na al. a), bem como no Lote 2, a par da cedência de uma parcela de terreno para o domínio público, se suscitam questões relativas à caducidade da isenção, e à determinação da base tributável dos lotes de terreno onde se verifique uma mudança de destino, com reflexos em termos de liquidação, razão pela qual pretende ver respondidas as seguintes questões:

- a) Apenas nos lotes de terreno onde serão efetuadas construções e na parcela de terreno cedida ao domínio público haverá lugar à caducidade da isenção de IMT, mantendo-se, no entanto, a isenção de IMT válida para os lotes destinados a revenda?
- b) Em que momento se deverá considerar a caducidade da isenção de IMT, isto é:
- b.1) Nos lotes de terreno onde serão efetuadas construções, na data de realização efetiva das obras de construção?
- b.2) Na parcela de terreno destinada a ser cedida ao domínio público (i.e., equipamento municipal, áreas verdes permeáveis/vias públicas), na data em que ocorrer a respetiva cedência, i.e., registo loteamento na Conservatória do registo Predial após levantamento do alvará de loteamento?
- b.3) Nos lotes de terreno destinados a revenda, logo que decorridos três anos contados da data de aquisição do lote de terreno que lhe deu origem?
- c) Aquando da verificação do facto que determina a caducidade parcial da isenção de IMT, e incidindo o IMT sobre o maior entre o preço de aquisição histórico e o valor patrimonial tributário, como se deverá determinar a base tributável dos lotes sobre os quais ocorreu a mudança de destino (leia-se, os lotes onde se irá construir para venda, arrendamento ou qualquer outra forma de exploração económica), i.e., como se deverá afetar o preço de aquisição histórico pelos lotes sobre os quais ocorreu a caducidade da isenção, para que possa ser comparado com o respetivo valor patrimonial tributário determinado pela AT?
- d) No caso concreto da parcela de terreno a ser cedida pela Requerente ao domínio público, cuja valorização dada pela Requerente é nula dado que não irá retirar qualquer benefício económico da mesma, deverá ser a base tributável o valor patrimonial tributário determinado pela AT de acordo com a regra especial estabelecida no artigo 46.º do Código do IMI?
- e) Ainda no caso acima referido em d), qual a formula que deverá ser considerada na determinação do valor patrimonial tributário da parcela de terreno destinado a futuro equipamento municipal? E na parcela referente a áreas verdes permeáveis/vias públicas?

II – APRECIÇÃO

As referências a artigos sem menção de código, reportam-se ao CIMT.

A isenção pela aquisição de prédios para revenda, prevista no artigo 7.º, é de acordo com o disposto no n.º 8 do artigo 10.º, uma isenção de reconhecimento automático, verificada e declarada pelo serviço de finanças onde for apresentada a declaração modelo 1 de IMT.

Visando a atividade de compra e venda de imóveis, está dependente da verificação de determinados pressupostos, a saber:

- Que o prédio adquirido se destine a revenda;
- Que antes da aquisição tenha sido apresentada a declaração prevista no artigo 112.º do CIRS e 117.º do CIRC;
- Que em relação ao ano anterior tenha havido o exercício normal e habitual da referida atividade (este pressuposto só condiciona a fruição da isenção de forma antecipada; caso não esteja preenchido, a isenção só poderá ser fruída de forma postecipada, cf. n.º 2 e 4 do art.º 7.º);
- Que os prédios sejam revendidos no prazo de três anos;
- Que os prédios embora revendidos no prazo legal, o não sejam novamente para revenda.

De acordo com o disposto no n.º 5, do artigo 11.º, a isenção de IMT cessa:

- Se aos imóveis for dado um destino diferente do da revenda.
- Se os imóveis não forem revendidos no prazo de três anos.
- Se os imóveis forem revendidos para revenda.

Ocorrendo facto que motive a caducidade da isenção, a liquidação de IMT deve, nos termos do estabelecido no n.º 5, do artigo 11.º, ser requerida no prazo de trinta dias.

III – RESPOSTA ÀS QUESTÕES SUSCITADAS

Questão a)

A resposta é afirmativa.

A edificação, bem como a cedência de parcelas de terreno ao domínio público por contrapartida do licenciamento do loteamento, configuram destino diferente do fim revenda, motivando ipso facto a caducidade da isenção.

Sobre a cedência de parcelas de terreno ao domínio, pode ler-se:

- No Ofício Circulado n.º D2-91, de 17/06, "*...se como contrapartida do licenciamento do loteamento, vierem a ser cedidas parcelas de terreno à câmara municipal respetiva, será, quanto a estas, devida Sisa*" (leia-se IMT).

- Entre outros, no Acórdão do STA, de 16/11/2011, proferido no processo 0303/11, "*A eventual cedência gratuita à câmara municipal de parcelas de prédios, ou de prédios, em processo de loteamento onde se incluam e de que dependa o respetivo alvará de licenciamento municipal, consubstancia destino diferente daquele que a lei elege para conferir a dita isenção*".

Assim,

A caducidade só ocorre em relação aos lotes relativamente aos quais se verifique um desvio de fim em relação à revenda, o que se verifica naqueles

em que construir, bem como, na parcela a ceder gratuitamente ao domínio municipal, por contrapartida do licenciamento da operação de loteamento.

Os lotes destinados, e contabilizados enquanto mercadorias, a revenda, continuam a beneficiar da isenção durante o período de três anos contados da sua aquisição.

Questão b.1)

Nos lotes de terreno a construir, a caducidade da isenção de IMT, ocorre no primeiro dos momentos em que a requerente materialize a intenção de lhes dar um destino diferente do da revenda. O que pode acontecer, designadamente, no momento da reclassificação das mercadorias como matérias-primas, no momento do levantamento do alvará, ou no momento em que têm início as obras de construção, dependendo unicamente de qual dos factos se verifique primeiro.

Isto é o que decorre diretamente do disposto no n.º 5 do art.º 11.º na parte em que estabelece que "*[a] aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar de isenção LOGO que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente...*".

Questão b.2)

Relativamente à parcela de terreno a ceder gratuitamente à câmara municipal, por contrapartida do licenciamento do loteamento, a caducidade da isenção verifica-se no momento em que ocorra a transmissão jurídica da propriedade da requerente para o município, independentemente do título formal por que se opere essa transmissão.

Isto é o que decorre diretamente do disposto no n.º 5 do art.º 11.º na parte em que estabelece que "*[a] aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar de isenção LOGO que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente...*".

Questão b.3)

No que se reporta aos lotes de terreno destinados a revenda, se não forem revendidos, a caducidade ocorre logo que decorrido o prazo de três anos, sobre a sua aquisição.

Isto é o que decorre diretamente do disposto no n.º 5 do art.º 11.º na parte em que estabelece que "*[a] aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar de isenção logo que se verifique (...) que os mesmos [prédios adquiridos para revenda] não foram revendidos dentro do prazo de três anos...*".

Questão c)

De acordo com o disposto no n.º 1, do artigo 12.º do CIMT, o IMT incide sobre o maior dos valores entre o valor patrimonial tributário (VPT) e o valor (declarado) do ato, ou preço, isto é, a contraprestação paga pela requerente, pelo direito de propriedade do terreno, no estado em que se encontrava no momento da aquisição.

Tendo presente que o que se tributa no momento da caducidade da isenção é a aquisição do terreno, na factualidade em apreço, o valor a considerar na

liquidação de IMT, relativo à parte em que se verifica a caducidade, é o correspondente ao preço, ou valor do ato, porque superior ao VPT.

A determinação da base tributável correspondente à parcela de terreno onde ocorre a caducidade, faz-se através de uma regra de três simples. Primeiramente apura-se o valor do metro quadrado, através da divisão do valor do preço pago, pela área total do terreno adquirido.

Uma vez determinado aquele valor, a base tributável a considerar para efeitos de liquidação de IMT, corresponde ao produto da sua multiplicação, pela área referente à parcela em relação à qual se verifica a caducidade da isenção, ou seja, a base tributável corresponde à parte do preço de aquisição, imputável à parcela de terreno em relação à qual ocorre o desvio de fim.

Questão d)

O cálculo da base tributável relativa à parcela a ceder gratuitamente ao município, por contrapartida do licenciamento da operação de loteamento, faz-se nos moldes descritos na resposta anterior.

Questão e)

A resposta a esta questão fica prejudicada pelas respostas dadas às questões c) e d).