

A PROMOÇÃO DE HABITAÇÕES E A CONSTRUÇÃO NA ESPANHA: NOVOS INCENTIVOS FISCAIS NO IMPOSTO SOBRE O VALOR ADICIONADO*

*Gemma Patón García***

Resumo: Entre outras medidas de caráter econômico, o legislador espanhol tem aprovado diversas medidas fiscais em matéria de operações relacionadas à habitação e à construção realizadas pelos sujeitos passivos do IVA. Ainda que recentemente se tenha tido aumento nos percentuais do IVA, não obstante, introduziram-se incentivos fiscais para os promotores do IVA para dinamizar o mercado da habitação. Este artigo faz um percurso no conjunto de medidas tomadas para enfrentar a crise econômica.

Palavras-chave: Habitação. Construções. Incentivos fiscais. IVA.

Abstract: Among other economic measures, the Spanish legislature has approved several tax measures in the field of operations related to the housing and construction performed by VAT taxpayers. While there has been an increase in the VAT tax rates recently, however, tax incentives have been introduced for VAT taxation of promoters to boost the housing market. This article makes a tour in the set of such measures taken to face the economic crisis.

Keywords: Housing. Buildings. Tax incentives. VAT.

1 O atual contexto da tributação da habitação na Espanha

A habitação constitui a matéria tributável que tradicionalmente está na mira do legislador tributário, dada a importância econômica

* Artigo traduzido para o português por Ana Paula Basso.

** Professora Titular de Direito Financeiro e Tributário. Universidad de Castilla-La Mancha – Centro Internacional de Estudios Fiscales.

que reveste as operações a ela relacionadas. De fato, existe uma diversidade de elementos fáticos que representam distintas manifestações de riqueza tanto no âmbito imobiliário como nas atuações urbanísticas e construtoras que têm por resultado o imóvel final.

Assim, o protagonismo da tributação urbanística e imobiliária é tangível em cada um dos poderes tributários do Estado (central, autônomo e local), e não obstante, sua importância goza de maior relevância dentro da imposição local, onde constitui o pilar que sustenta o financiamento próprio dos entes locais.

Sem embargo, a atual situação de crise econômica tem provocado uma concatenação de medidas que incidem de forma protagonista na matéria impositiva da habitação, sendo este o setor da atividade econômica que gerou os maiores efeitos negativos. Assim, a previsão da elevação dos percentuais de Imposto sobre Valor Agregado afetou os avanços das decisões de aquisição de habitações novas ao longo do segundo semestre de 2010 – junto à redução das desonerações para a compra da residência no IRPF a partir de 2011. Também em 2010, produziu-se uma notável redução do crédito a incorporadores e construtores de habitações como consequência da crise financeira¹.

Uma abordagem preliminar sobre o tema requer uma distinção prévia, tanto que falar da tributação do urbanismo é tratar de matéria intimamente conectada à tributação imobiliária, posto que ambas recaem sobre um mesmo objeto, tal como a habitação. No entanto, a tributação do urbanismo se refere ao impacto que as atuações de execução urbanística têm tanto nas distintas figuras impositivas como na

¹ Existem opiniões a respeito dos efeitos que a elevação do IVA pode ocasionar na economia, desde o pessimismo que demonstra Rubio Guerrero, para quem tal medida pode levar ao encarecimento da habitação e ver assim comprometida a demanda do setor imobiliário a partir de 2011 (“Efectos económicos y fiscales de la modificación de los tipos del IVA en España”. Dossier IVA, nº 222/2010, p. 31), a outros, como RODRÍGUEZ, que deixa entrever certo otimismo ao sinalar que no mercado imobiliário, embora ainda não se perceba nenhum sintoma de recuperação, seu dinamismo dependerá das variáveis do emprego e disponibilidade efetiva de financiamento creditício para os compradores de habitação (“El mercado y la política de vivienda”, ECONOMISTAS, nº 126/2011, p. 100 e também em <<http://julrodlop.blogspot.com/2011/06/mercado-y-politica-de-vivienda-en.html>>).

configuração e exação concreta em tributos específicos, enquanto a tributação imobiliária recai sobre a habitação, centrada em dois aspectos, fundamentalmente, a titularidade e a transmissão da habitação. Em qualquer caso, a implicação de vários tributos em matéria de urbanismo provam diferentes problemáticas, sobretudo em relação com a sujeição e a inclusão nos requisitos de isenção em cada um deles. Essa questão é muito mais acentuada quando nos referimos à execução do planeamento urbanístico em que as Administrações Públicas se veem implicadas e insertas nas relações jurídico-tributárias com particulares.

Neste trabalho nos dedicamos ao estudo da consideração do incorporador/urbanizador/construtor como empresário, sujeito passivo do IVA, cujo interesse nestes momentos reside na debilidade que mostra o setor da habitação ante a crise econômica. Em um segundo estágio, centramo-nos em analisar as distintas medidas adotadas no âmbito do IVA que focalizam a questão numa dinâmica incessante de medidas normativas que perseguem servir de estímulo econômico e de revulsivo ao setor imobiliário.

2 O conceito de empresário e profissional nos tributos

É necessário delimitar o conceito de empresário ou profissional no IVA para determinar o fato gerador do imposto, tanto que o elemento objetivo, as entregas de bens e prestações de serviços sujeitas ao IVA circunscrevem-se ao elemento subjetivo, isto é, que tais entregas ou prestações sejam realizadas por empresários ou profissionais. Assim, o artigo 4.Uno da Lei 37/1992, de 28 de dezembro, do Imposto sobre o Valor Agregado (adiante, LIVA) estabelece que “estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso”. Tal é a importância do conceito de empresário ou profissional que o art. 5.Uno.d) da LIVA, aos efeitos da matéria que nos interessa, considera empresários a “quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente”. Disso, deve-

se destacar, de um lado, que as atividades urbanizadoras, incorporadoras e edificadoras têm de ter a **finalidade ou destino de venda** do terreno ou edificação, excluindo, portanto, as construções para uso próprio e, de outro, não é exigível a habitualidade na atividade para que se encontre sujeita ao IVA.

Sem embargo, a qualificação de empresário não pode considerar unívoca a efeitos tributários, senão que dependerá da figura impositiva ante a que nos encontraremos. Assim, o artigo 27.1 da Lei 35/2006 do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) estabelece que “se consideran rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”. Portanto, para efeitos do IRPF (e inclusive, do Imposto sobre Sociedades), não se pode qualificar de empresário toda pessoa ou entidade que urbanize terrenos, senão aqueles que se dediquem à **promoção da urbanização para sua posterior colocação no mercado**. Não são tais aqueles que se veem imersos no mero processo de execução do planeamento urbanístico, já que falta o elemento de ordenação de fatores produtivos por conta própria² e isso, apesar de se beneficiarem dos ganhos que se gerarem posteriormente com as transmissões dos terrenos³.

² Não obstante a dificuldade na distinção, o artigo 27.2 parece lançar luz pelos elementos como possuir um local habilitado para a gestão da atividade ou a contratação de empregados para a realização da atividade, como critérios indicativos da realização de uma atividade empresarial. Assim, dispõe este preceito que “se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad; b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”.

³ Neste sentido, Martín Fernández, F.J., Rodríguez Márquez, J., **Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico**, Iustel, Madrid, 2005, p. 57.

Quanto à definição de empresário, devemos citar também a figura impositiva do local do Imposto sobre Atividades Econômicas que grava a atividade de construção e promoção de habitações. O artigo 78.1 LHL estabelece que constitui fato gerador deste imposto “el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”. Em particular, o Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de setembro, pelo que se aprovam as Tarifas e a Instrução do Imposto sobre Atividades Econômicas, que contempla a atividade “Promoção de habitações imobiliária” no grupo 833 que, por sua vez, subdivide-se no parágrafo 833.1, promoção de terrenos, enquanto o parágrafo 833.2, refere-se à promoção de edificações. Portanto, as atividades de incorporação e construção imobiliária se encontram sujeitas ao IAE. Em coerência com isso, a Direção Geral de Tributos na Resolução de 28 de novembro de 2001 estima que as sociedades e entidades sujeitas dedicadas à atividade de promoção de edificações têm a obrigação de se inscrever no registro fiscal do imposto e isso “desde el momento en que realice cualquier tipo de gestión o actuación dirigidas a la venta de edificaciones y mientras estas continúen, con independencia de que lleguen a producirse ventas o no”⁴.

⁴ Graças à DGT se tem aclarado a atividade que se considera “promoção de terrenos”, da forma que a epígrafe 833.1 tem mantido, quanto ao seu âmbito objetivo, que para que uma entidade mercantil tenha a condição de sujeito passivo do IAE na epígrafe 833.1 não é preciso que a compra e venda de terrenos acompanhe sua urbanização e parcelamento, tudo isso, ademais com o propósito de revendê-los, senão que basta que protagonize qualquer dessas possibilidades. Quanto ao seu âmbito subjetivo, a atividade de promoção de terrenos abarcaria as entidades proprietárias de terrenos que concluam sua urbanização mediante o sistema de compensação, assim como as Juntas de Compensação pela promoção da urbanização que levam a cabo, à vista da amplitude do fato gerador configurado no TRLRHL. No que diz respeito à epígrafe 833.2 sobre a “promoção de edificações”, compreende a venda e exploração de bens sob qualquer forma ou título, entre os quais cabe a promoção imobiliária, sem que lhe seja inerente à atividade construtora. É possível avançar a luz da doutrina administrativa que esta epígrafe inclui a compra e venda de habitações, mesmo que estejam em ruínas, quer sejam as adquiridas para a sua reabilitação, quer sejam comercializadas na mesma condição em que foram adquiridas.

3 A qualificação de empresário ou profissional no IVA do urbanizador, incorporador e construtor de edificações segundo a doutrina administrativa e a jurisprudência

A finalidade do artigo 5.Uno d) da LIVA é assegurar que as operações de entrega de terrenos que apresentem características que os façam suscetíveis de estar imersos no curso das operações de transformação do solo, fiquem incluídas no requisito de sujeição que, de outro modo e com caráter geral, ficaria reservado aos empresários ou profissionais. Assim o tem mantido a Resolução do TEAC, de 13 de fevereiro de 2008 (JT 2008, 589), e, portanto, fornece uma justificativa para o quadro comunitário do artigo 12 da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA, que dispõe que os Estados membros poderão considerar sujeitos passivos quem realize de modo ocasional uma operação relacionada às atividades mencionadas no parágrafo 1, do artigo 9, e em especial alguma das operações que enumera, entre as quais se inclui a entrega de um terreno edificável, considerando como tais os terrenos urbanizados ou não, assim definidos pelos Estados membros.

Portanto, embora a regra geral para declarar a sujeição ao IVA seja a da realização das atividades empresariais ou profissionais com habitualidade, o artigo 5 Uno d) da LIVA supõe uma exceção que se assenta sobre a nota objetiva da realização de determinadas operações, como a urbanização, a promoção e construção de edificações para sua venda, ainda que se realizem ocasionalmente, em tanto quanto o solo é dotado de valor agregado como consequência da urbanização de um terreno⁵. Nesse sentido, citam-se a Sentença do Tribunal Superior de Justiça de Castilla-León (Burgos) de 15 de dezembro de 2007 (JT 2007, 223) e a Sentença da Audiência Nacional de 31 de outubro de 2007 (JT 2008, 17).

Por outro lado, quando alguém promove a construção de uma habitação com a intenção de destiná-la exclusivamente ao uso próprio,

⁵ CHECA GONZÁLEZ, C., **Conceptos de empresario o profesional y de actividad económica a efectos del IVA**, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010, p. 34.

não para a venda, não tem vontade de intervir na produção ou distribuição de bens ou serviços, por isso a pessoa não pode ser qualificada de empresário para efeitos do IVA por essa operação, segundo indicou a Resolução da DGT n.º. 453/2005, de 21 de março (JT 2005, 459). De maneira que, quando a promoção ou construção de um edifício não se realiza com a intenção de destiná-la exclusivamente ao uso próprio, entende-se afetado a uma atividade empresarial ou profissional, que tributará no IVA em função do destino que venha a dar aos imóveis.

A essa suposição se alude a Resolução da DGT n.º. 1629/2006, de 28 de julho (JUR 2006, 224190), a qual indica que quem constrói sobre uma parcela de sua propriedade uma habitação unifamiliar, com o propósito de transmiti-la e assim o faz, é considerado empresário ou profissional para efeitos do IVA. Assim, pois, o elemento definitivo para a qualificação de empresário ou profissional é, para fins de incidência do IVA, a *intenção de proceder à venda, adjudicação ou cessão do terreno ou edificação*, independente do tempo transcorrido desde que se realizou o processo de urbanização do terreno, em seu caso. A Resolução da DGT n.º. 1740/2006, de 4 de setembro (JUR 2006, 283478) se decantou nesse sentido, pois a urbanização dos terrenos com intenção de vender supõe a inclusão no patrimônio empresarial do urbanizador cuja situação só pode se desvirtuar na suposição de que se realizaram atuações sobre tais terrenos que implicaram um consumo privado dos mesmos.

Com relação ao momento em que começa a se considerar o urbanizador como empresário ou profissional, a Resolução da DGT n.º. 907/2008, de 06 de maio, reitera que essa qualificação se adquire desde que começam a se incorporar aos proprietários do solo os correspondentes custos de urbanização, sempre que se correspondam com obras de urbanização, quer dizer, com aquelas destinadas à transformação física do terreno, e seu propósito seja ceder por qualquer título o solo resultante da atuação urbanística. Portanto, a satisfação dos custos da urbanização que transforma seu terreno converte o sujeito em urbanizador do mesmo.

Sobre a intenção de destinar uma parcela do solo ao desenvolvimento de atividade empresarial, admite-se qualquer meio de prova permitido em Direito, ainda que, como assevera a Resolução da DGT n.º. 1044/2008, de 27 de maio (JUR 2008, 237584), um particular, titular de uma parcela do solo não tenha a intenção de vender, adjudicar ou ceder por qualquer título o terreno urbanizado, então o mesmo tampouco adquiriu a condição de empresário ou profissional, sendo isso assim, ainda que posteriormente mude de opinião e proceda a alienação das parcelas; enquanto que, pelo contrário, se dito particular tinha a intenção de vender a parcela do solo urbanizada, teria a consideração de incorporador, e, portanto, caráter de empresário, estando a transmissão sujeita ao IVA.

Do mesmo modo, tampouco afeta a condição de empresário ou profissional que ostentam os proprietários do terreno o fato de se ter iniciado as obras de urbanização em data distante, paralisando-as posteriormente, durante um longo período de tempo, pois eles adquiriram tal condição a efeitos do IVA no momento em que começaram a satisfazer as cotas relativas a gastos de urbanização correspondentes, passando o terreno objeto de urbanização a formar parte do patrimônio empresarial de seus proprietários. A paralisação das obras não supõe que o patrimônio empresarial tenha deixado de existir nem que o terreno deixe de estar afeto a ele: os proprietários do terreno seguem mantendo a condição de empresário ou profissional (Resolução da DGT n.º. 1704/2004, de 16 de setembro (JUR 2004, 284873)).

3.1 A relevância da atuação urbanística para efeitos do IVA

É preciso fazer alguns esclarecimentos conceituais em relação à execução do processo de planeamento urbanístico para indicar depois seu tratamento tributário. Assim, segundo a resposta da Direção Geral de Tributos à consulta de 28 de janeiro de 2005, núm. 75882, “ha de considerarse el proceso de urbanización de un terreno como aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista

o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial. Por ello, tal concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera “en curso de urbanización” un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado”. Disso se extrai que, o importante para que uma atividade se enquadre dentro do processo urbanizador é o início de obras dirigidas à dotação de condições e serviços em coerência com sua possível edificação posteriormente, sem que, como ressalta Valdivieso Fontán, seja relevante a esses efeitos a qualificação urbanística como solo urbanizável de um terreno⁶.

Para efeitos do IVA, é relevante o conceito de “terreno em curso de urbanização”, pois disso dependerá incidir ou não dentro da órbita de um requisito de isenção⁷. Pois bem, a Direção Geral de Tributos considera que um terreno não deverá ser considerado “em curso de urbanização” para efeitos do IVA até que não se tenha iniciado sobre o mesmo a execução das obras de urbanização, quer dizer, até que não comece a última das fases indicadas. Em consequência, segundo a doutrina manifestada pela DGT, nas transmissões de terrenos que se realizem incorporando-lhe já parte dos custos de urbanização, o

⁶ VALDIVIESO FONTÁN, M.J., **La fiscalidad del urbanismo e inmobiliaria**: Imposición directa e indirecta, tributación local y otras exacciones urbanísticas, Comares, Granada, 2006, p. 5.

⁷ Em concreto, o artigo 20.Uno.20 LIVA declara isentas “las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria”. Sem embargo, o terceiro parágrafo deste preceito excepciona da isenção as entregas de terrenos, ainda que não tenha a condição de edificáveis, quando se trate de terrenos em curso de urbanização. As posturas se movem entre entender que tal qualificação se adquire desde o momento da aprovação de um Plano Parcial ou bem ligar dita consideração ao momento da aprovação do projeto de urbanização ou início do processo de produção encaminhado à obtenção de solo edificável, sem que exista unanimidade jurisprudencial a respeito.

transmitente terá a definição de empresário, já que a satisfação dos custos da urbanização que transforma seu terreno lhe converte em urbanizador do mesmo, estando as entregas sujeitas ao IVA (vid. Resolução nº. 1624/2006, de 28 de julho [JUR 2006, 224191]).

Resulta interessante também a Resolução do TEAC, de 26 de setembro de 1996 (JT 1996, 1392), sinalando que só podem se entender como operações de urbanização as que têm por objeto converter um terreno que não é apto para construir em outro suscetível de edificação, mas não se pode considerar urbanização a demolição de uns edifícios num terreno que já teria a qualificação de lote, ainda quando tal demolição facilite uma nova construção, pelo que não pode se considerar empresário um particular que vende um terreno no que previamente havia demolido as edificações existentes, estando a transmissão, portanto, sujeita ao ITP.

3.2 Tratamento tributário das principais operações dos promotores urbanísticos

Antes de se referir ao tratamento tributário das operações urbanísticas, faremos menção aos três sistemas a que se pode acudir para a execução urbanística, sem prejuízo da normativa setorial de cada Comunidade Autónoma, que se diferenciam essencialmente pelo grau de intervenção maior ou menor que tenham a Administração Pública e os particulares neles, que são: compensação, cooperação e expropriação a teor do artigo 119 do Texto Refundido da Lei sobre Regime do Solo e Ordenação Urbana, de 9 de abril de 1976 (daqui em diante, TRLS). Desde logo, a Administração possui liberdade absoluta para eleger o sistema de execução e inclusive a possibilidade de modificar o modelo de execução. Entretanto, a eleição de um ou outro regime de execução terá sem dúvida repercussões tributárias. Em síntese, poderíamos dizer que a implicação das entidades públicas no processo urbanizador é menor no sistema de compensação, já que são os proprietários dos terrenos que executam as atuações urbanizadores, constituídos na Junta de Compensação – sempre que exista mais de um titular –, que se encarrega de gerir os interesses

próprios dos particulares afetados pela execução do planejamento. Igual ao descrito no sistema anterior – compensação –, em cooperação as parcelas continuam sendo propriedade dos titulares, que se beneficiam do processo urbanizador, mas, diferente do primeiro sistema, a gestão urbanística é levada a cabo pela Administração, seja de forma direta (com seus próprios funcionários) ou de uma sociedade de capital integralmente público. Em último lugar, a atuação urbanística pode se realizar através da expropriação de todos os terrenos para a execução direta da urbanização pela própria Administração ou por um seu beneficiário, de forma que os particulares deixam de ser titulares dos terrenos a urbanizar⁸.

Com referência às modalidades de atuação urbanística, no processo urbanizador podemos nos encontrar com o protagonismo no âmbito tributário de sujeitos como os entes públicos, as juntas de

⁸ Conforme o art. 126.1 TRLS, no sistema de compensação “los propietarios aportan los terrenos de cesión obligatoria, realizan a su costa la urbanización en los términos y condiciones que se determinen en el Plan o Programa de Actuación Urbanística o en el acuerdo aprobatorio del sistema y se constituyen en Junta de Compensación, salvo que todos los terrenos pertenezcan a un solo titular”. Por outro lado, a Junta de Compensação será a responsável frente à Administração competente da urbanização completa da unidade de execução. O sistema de cooperação a teor do art. 13 TRLS, consiste em que “los propietarios aportan el suelo de cesión obligatoria y la Administración ejecuta las obras de urbanización con cargo a los mismos”. Nesse caso, os custos de urbanização correm a cargo dos proprietários afetados, dentro dos quais se inclui a Administração que, entre a cessão obrigatória e gratuita dos terrenos, é titular dos 10% do aproveitamento médio cuja proporção participa dos custos. Ademais, existe a possibilidade de constituir por parte dos proprietários Associações Administrativas de Cooperação – sua constituição é potestativa, diferente das Juntas de Compensação – com o fim unicamente de colaborar na execução das obras de urbanização, mas em nenhum caso realizam a gestão ou execução da mesma. Em terceiro lugar, a expropriação tem caráter subsidiário relativamente aos dois anteriores (compensação e cooperação), tal e como determina o artigo 119.2 TRLS: “la Administración actuante elegirá el sistema de actuación aplicable según las necesidades, medios económico-financieros con que cuente, colaboración de la iniciativa privada y demás circunstancias que concurran, dando preferencia a los sistemas de compensación y cooperación salvo cuando razones de urgencia o necesidad exijan la expropiación”.

compensação, as sociedades municipais, empresários e particulares. Estes dois últimos podem, por sua vez, pertencer a determinadas entidades que lhes seja de aplicação um regime fiscal específico, como as entidades benéficas de construção e as cooperativas de habitações.

Em primeiro lugar, uma das questões mais relevantes se centra em determinar as eventuais repercussões tributárias que possam se derivar da disponibilização de terrenos à Junta de Compensação neste modelo de urbanização⁹. O disposto no artigo 5 Uno d) da LIVA é plenamente aplicável aos serviços prestados por uma Junta de Compensação em nome próprio, mas por conta de seus membros em execução dos fins atribuídos, pois na medida em que ordenam fatores de produção materiais ou humanos adquirem a condição de empresários ou profissionais conforme o preceito geral (artigo 5.Uno.a) em relação ao artigo 5. Dos LIVA, quando os juntacompensantes assim permanecem como titulares dos terrenos em todo momento são quem promovem a urbanização de terrenos ao receber estes serviços pelas Juntas e se convertem em empresários a efeitos do IVA em sua qualidade de urbanizadores de terrenos, conforme o art. 5.Uno.d) LIVA¹⁰.

Também, a Junta de Compensação pode transmitir as parcelas edificáveis à entidade que se ocupe da urbanização como contraprestação pelas obras de urbanização. Nesse sentido, observa-se uma prestação de serviços efetuada pela empresa urbanizadora a favor da Junta e uma entrega de terrenos realizada por esta a favor da primeira e que constitui a retribuição dos serviços prestados, portanto, ambas as operações se encontram sujeitas ao IVA, quando se atua em exercício de uma atividade empresarial¹¹.

⁹ Conforme se tem revisto anteriormente, a condição mais habitual é a incorporação de terrenos sem transmissão da propriedade dos mesmos, que determina a irrelevância desta operação para efeitos do IVA, ITP e IRPF ou IS.

¹⁰ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C., **Concepto de empresario o profesional...**, op. cit., p. 47.

¹¹ A Direção Geral de Tributos tem sustentado que as entregas iniciais dos proprietários à Junta de Compensação não constitui entrega de bens a efeitos de IVA (entre outras, a resposta à consulta de 6 de junho de 2002). Em caso

contrário, se se produz a transmissão da propriedade dos terrenos, tal operação é qualificada como entrega de bens sujeita ao imposto. Não obstante, o artigo 20.Uno.21 Ley 37/1992, de 28 de dezembro, do Imposto sobre o Valor Agregado (adiante, LIVA) declara isentas “las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística”. Portanto, nesses casos, a operação ficará sujeita ao ITPAJD, salvo renúncia expressa à isenção estabelecida no artigo 45.IB) do Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de setembro, Texto Refundido da Lei do Imposto sobre Transmissões Patrimoniais e Atos Jurídicos Documentais (adiante, TRITPAJD). Assim, este preceito declara isentas “las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados”. Em segundo lugar, é evidente que ao não se transmitir a titularidade não se produz o fato gerador do ITP, o mesmo que sucede no caso das entregas de terrenos de forma gratuita, pois o tributo grava as “transmissões patrimoniais onerosas”. Por semelhante justificativa, este mesmo requisito tampouco sujeita ao IIVTNU as entregas de terrenos nas posteriores adjudicações de lotes. Contudo, se a transmissão da propriedade dos terrenos e a posterior adjudicação de lotes não se produzem “em proporção aos terrenos incorporados”, senão que a adjudicação se realiza em excesso, dita transmissão terá relevância tributária pela parte que exceda do valor inicialmente aportado. De tal forma que o excesso ficará sujeito e não isento ao ITP assim como ao IIVTNU. De acordo com a definição do fato gerador, o objeto de gravame neste imposto constitui todo o incremento de valor que experimenta o terreno apresentado como resultado da transmissão de sua propriedade por qualquer título da constituição ou transmissão de qualquer direito real de gozo, limitativo do domínio, sobre os mesmos (artigo 104.1 Texto Refundido da Lei Reguladora das Fazendas Locais, Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de março). Existe um tratamento tributário específico conforme a **finalidade** a que se atribui a certas **transmissões de terra, como os destinados a parques e jardins públicos ou pavimento para uso público**, operações estas que se encontrarão isentas segundo o artigo 20.Uno.20 LIVA *in fine*. O mesmo efeito tributário se produz no caso das cessões obrigatórias impostas pelos regulamentos de planeamento do Conselho Municipal, mas neste caso, porque aquelas não são tributáveis. Outras atuações de interesse tributário são as **cessões de aproveitamentos urbanísticos**, já que a Direção Geral Tributária considera que as transferências desses aproveitamentos constituem uma entrega de bens, pois supõem a transmissão do poder de disposição sobre bens imóveis

Não obstante, a transmissão de terrenos se produz nos sistemas de **cooperação e expropriação** dependerá do sujeito que realize a entrega. Assim, a sujeição ao IVA se produzirá nas três possibilidades em que, como se verá mais adiante, a DGT considera que tais entregas se realizem no exercício de uma atividade empresarial ou profissional, enquanto que, quando a entrega de terrenos se realiza por uma sociedade mercantil de titularidade municipal, a operação sempre estará sujeita ao IVA, já que as sociedades mercantis se reputam empresários, em todo o caso. Nas hipóteses de cooperação ou expropriação, pode ocorrer que a gestão urbanística se execute através de uma **sociedade municipal**¹² já que, no sistema de compensação são os proprietários que se encarregam de empreender as obras.

Por outro lado, na hipótese de urbanização em que atue uma Junta de Compensação, é habitual que a propriedade dos terrenos não se transmita à Junta, de forma que seus proprietários serão sujeitos

que antes eram de propriedade de outra pessoa ou entidade (Consulta de 28 de junho de 2002) e, portanto, sujeitas ao IVA. Mais matizações devem se fazer a respeito das execuções das obras de urbanização posto que, segundo o artigo 8.Dos.1 LIVA, só são entregas de bens “las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados y su coste exceda del 20% de la base imponible”. As execuções de obras que não reúnam tais requisitos serão qualificadas como prestações de serviços. Como as obras de urbanização não se executam sobre uma edificação devemos qualificá-las como prestações de serviços. Sobre essas questões de sujeição tributária se pode consultar PATÓN GARCÍA, G., “La fiscalidad del urbanismo y la construcción: principales cuestiones de interés”, *Inmobiliario & Urbanismo* nº 21/2007, p. 92-94 e “La incidencia de la fiscalidad en el urbanismo: operaciones de ejecución urbanística y entidades intervinientes”, *Actum* nº 15/2008, p. 39-41.

¹² Diferente da Junta de Compensação, neste caso a constituição de uma empresa municipal fica sujeita à modalidade de operações societárias, posto que se trata de uma sociedade (art. 19.1.1 TRITPAJD), sem que seja aplicável a isenção subjetiva do art. 45.IA) a) TRITPAJD que só é aplicável ao Estado e Administrações Públicas territoriais e institucionais, entre as quais não se encontram as empresas municipais.

passivos do IVA, por sua condição de promotores da urbanização¹³. Unicamente estariam não sujeitos a este imposto na condição da transmissão da totalidade do patrimônio empresarial, de acordo com o artigo 7.1a) LIVA, sempre que concorram os requisitos previstos em dito preceito, isto é: que se transmita a totalidade do patrimônio empresarial e que se realize a favor de um só adquirente que continue no exercício da atividade empresarial. Se concorrer essa hipótese de não sujeição, então a operação introduzirá o empresário na condição de sujeito passivo do ITP, conforme o artigo 7.5 TRLITPAJD cujo último parágrafo prescreve a sujeição desse imposto a “las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Distinto é o caso em que a integração de terrenos na Junta de compensação se realize mediante expropriação forçosa, em cujo requisito a STSJ de Madri de 28 de novembro de 2008 (JT 2009, 349) tem ressaltado que não cabe considerar os proprietários expropriados como urbanizadores.

3.3 Os entes públicos como empresários para efeitos do IVA

Em princípio, os artigos 4 e 5 da LIVA se aplicam também aos entes públicos e, em consequência, terão a condição de empresários a efeitos do IVA quando ordenem um conjunto de meios pessoais e materiais, com independência e sob sua responsabilidade, para desenvolver uma atividade empresarial mediante a realização continuada

¹³ Em resposta à consulta de 26 de junho de 2000, núm. 218102, a Direção Geral de Tributos sustenta que “la incorporación de los propietarios de terrenos a una Junta de Compensación no determina la transmisión de los terrenos a esta última, que actúa simplemente como fiduciaria de aquéllos en la realización de las actuaciones de urbanización [...] son los propietarios de los terrenos quienes tienen, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la condición de promotores de la urbanización de los terrenos de su propiedad y, por tanto, también la condición de empresarios o profesionales cuando destinen tales terrenos a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título”.

de entregas de bens ou prestações de serviços, assumindo o risco e a vantagem que pode se produzir no desenrolar de tal atividade, assim como quando realizem aluguéis de bens ou cessões de direitos com o fim de obter ingressos continuados com o tempo¹⁴.

Como para a intervenção dos **Conselhos Municipais no processo urbanizador**, não tem tido a mesma clareza a respeito de se deviam considerar os municípios como sujeitos passivos do IVA, de forma que pudesse recair sobre eles a obrigação de ingressar o tributo e repercuti-lo sobre o destinatário da operação. Tenha-se em conta que o artigo 7.8 LIVA inclui entre as operações não sujeitas ao imposto “las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria”¹⁵. A esse respeito, Martín Fernández destaca que “en las operaciones realizadas por los Entes públicos locales nos encontramos sólo en ocasiones con operaciones realizadas por empresarios y profesionales en el seno de una actividad empresarial o profesional”¹⁶.

Muito esclarecedores resultam os termos da resposta da Direção Geral de Tributos à consulta de 28 de fevereiro de 2001, n.º. 192238, que considera as entregas de parcelas ou terrenos por entes públicos realizadas no exercício de uma atividade empresarial ou profissional e, portanto, sujeitas ao IVA, somente nos três seguintes casos:

- Quando as parcelas ou terrenos transmitidos estivessem afetos a uma atividade empresarial ou profissional desenvolvida pelo ente público.

¹⁴ Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C., **Concepto de empresario o profesional...**, op. cit., p. 48.

¹⁵ A continuação esclarece este preceito que se sujeitarão às operações quando os entes públicos “actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles”.

¹⁶ MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “Los entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general”, Documentos IEF N.º 18/2005, p. 7.

- Quando as parcelas ou os terrenos transmitidos tivessem sido urbanizados pelo Conselho Municipal.
- Quando a realização das próprias transmissões de parcelas ou terrenos efetuadas pelo ente público determinasse, por si mesmas, o desenvolvimento de uma atividade empresarial, ao implicar a ordenação de um conjunto de meios pessoais e materiais, com independência e sob sua responsabilidade, para intervir na produção ou distribuição de bens ou de serviços, assumindo o risco e vantagem que possa se produzir no desenvolvimento da atividade¹⁷.

¹⁷ Não obstante, Rodríques Márquez adverte da dificuldade de delimitação deste último requisito, mencionando o critério da DGT na Consulta de 16 de dezembro de 1997, considerando que constitui uma atividade empresarial a transferência de aproveitamentos efetuados pela Administração atuante para facilitar a execução do planeamento: “en base a la interpretación conjunta de los artículos 5 y 7 de la Ley del Impuesto debe concluirse que las referidas operaciones estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto la actuación de la Administración consiste en la adquisición y venta de aprovechamientos mediante precio en todo caso (“por su valor urbanístico”), lo cual supone una intervención en la producción de bienes en el mercado inmobiliario, aunque la razón última de dicha intervención coincida con la mejora en la ejecución del planeamiento urbanístico”. No mesmo autor. (Vid. “El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa”, DOCUMENTOS. IEF, nº 1/2006, p. 10). Em relação às transmissões de parcelas por parte dos Conselhos Municipais, a Resolução 2/2000, de 22 de dezembro da Direção Geral de Tributos, destaca que “los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la cesión obligatoria – arts. 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre el Régimen del suelo y Valoraciones – forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al IVA sin excepción”. Quando o ente local aporta terrenos ou direitos de aproveitamento, o regime tributário distingue: se são terrenos urbanizados ou em curso de urbanização, a operação está sujeita à modalidade de operações societárias do ITPAJD e IVA – por não serem incompatíveis; se são terrenos não urbanizados, a operação só se sujeita ao OS (art. 31.2 TRITPAJD).

Assim, tal como previsto pelo artigo 13º da Directiva 2006/12/CE de 28 de Novembro, deve ser entendido que, geralmente, uma entidade pública pode estar sujeita ao IVA, – pois, entretanto, destaca o preceito que os Estados, regiões, províncias, municípios e outros organismos públicos não serão considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que desenvolvem no exercício de funções públicas –, acrescentando que quando se envolvem em tais atividades ou operações deve ser considerado como sujeito passivo em relação à mesma, na medida em que não considerá-los poderia causar distorções de concorrência significativas¹⁸.

Então, seguindo a doutrina do Tribunal de Justiça de Luxemburgo, a regra de não sujeição do artigo 4. Apartado 5, parágrafo primeiro, da Sexta Diretiva do IVA, exige o cumprimento de dois requisitos cumulativamente: 1) o exercício de atividades por parte de um organismo de Direito público e 2) a realização dessas atividades em sua condição de autoridade pública (entre outras, Comissão das Comunidades Europeias contra República Portuguesa, As. C 462/05, e 16 de setembro de 2008 (TJCE 2008, 212), The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs e Isle of Wight council, Mid-Suffolk District Council, AS. C-288/07). Correlativamente à disposição comunitária, o artigo 7.8º da LIVA indica que não estão sujeitas a esse imposto as entregas de bens e prestações de serviços realizadas diretamente pelos entes públicos sem contraprestação ou mediante contraprestação de natureza tributária. Do que se desprende, como assinala Checa González, que a não sujeição ao IVA precisa que a atividade se realize diretamente pelo ente público de que se trate¹⁹. Aspecto que vem corroborado pela STJCE de 25 de julho de 1991,

¹⁸ Este preceito goza de uma nova redação dada pela Diretiva UE/162/2009, de 22 de dezembro, que estabelece que os Estados membros poderão considerar atividades das autoridades públicas as atividades dos organismos de Direito público que estejam isentas em virtude dos artigos 132, 135, 136, 371, 374 a 377, 378, parágrafo 2, 379, parágrafo 2, y 380 a 390 ter da Directiva.

¹⁹ CHECA GONZÁLEZ, C., **Concepto de empresario o profesional...**, op. cit., p. 52.

As. C.202, Conselho Municipal de Sevilha/Arrecadadores de Tributos das Zonas Primeira e Segunda, ao assinalar que não é aplicável o requisito de não sujeição quando a atividade de uma autoridade pública não se exerce diretamente, senão que se confia a um terceiro independente.

Também, deve se ter em conta que o artigo 7.8º da LIVA dispõe que a não sujeição ao IVA não se aplica quando os entes públicos atuem por meio de empresa pública, privada, mista ou, em geral, de empresas mercantis, mandato este que tem sido aplicado pelo Tribunal Supremo, como na Sentença de 12 de junho de 2004 (RJ 2004, 4898). Em consequência, como assinalou a Sentença da Audiência nacional de 16 de abril de 2008 (JT 2008, 697), as únicas operações não sujeitas em virtude do artigo 7.8º da LIVA são aquelas em que o setor público atua como sujeito ativo, entregando ou prestando o mesmo serviço, por isso estão sujeitas aquelas operações em que os entes públicos são, em realidade, os adquirentes das prestações de serviços realizadas por empresas públicas, privadas ou mistas e, em geral, por empresas mercantis.

4 As vicissitudes do IVA em tempos de crise econômica: controle de fraude e modificações normativas

Um dos principais indicadores da incisão que se pretendia pelas autoridades fiscais no âmbito do IVA o demonstra o Plano Geral de Controle Tributário de 2010, instrumento fundamental de planejamento das atuações de controle tributário e aduaneiro que a Agência Tributária realiza com caráter anual, detalha as áreas de risco fiscal de atenção preferencial, classificadas, de acordo com a natureza do controle a efetuar, em controle intensivo, controle extensivo e controle na fase de arrecadação. Em relação ao **controle** no IVA, as atuações mais relevantes são as seguintes:

1. Luta contra os quadros de fraudes no âmbito do **IVA que grava as operações intracomunitárias**. Este âmbito de

controle mantém o caráter prioritário dos últimos planos, adaptando a estratégia à evolução da própria tipologia de fraude que se pretende combater. Em particular, dar-se-á prioridade às atuações de controle de caráter preventivo, em relação com o acesso e seguimento de sujeitos inscritos no **Registro de Operadores Intracomunitários** e no **Registro de Devolução Mensal**, assim relativamente aos contribuintes, aparentemente inativos, domiciliados nos chamados “*nidos de sociedades*” e “*sociedades buzón*”.

2. Igualmente, prestar-se-á especial atenção ao **controle das devoluções** solicitadas por contribuintes **vinculados a quadros de fraude**, tanto no caso de solicitações de caráter anual como mensal, e se imporá a denúncia penal a respeito dos responsáveis desses quadros, mantendo a colaboração com outras instituições do Estado para conseguir uma eficaz investigação desses delitos.
3. Atendendo à atual situação econômica, incluíram-se programas de atuação tendentes a prevenir a apresentação de declarações periódicas com importes inferiores aos que procede declarar, pondo-se uma ênfase especial na **matéria de retenções e IVA de 2010** para evitar traslados de saldos a períodos impositivos seguintes assim como a aplicação de tipos ou bases de tributação inferiores aos legalmente procedentes.
4. No ano de 2010, manteve-se como área de especial atenção o **controle das solicitações de devolução do IVA**, tanto de caráter anual como mensal, tudo isso com o fim de evitar que se realizem devoluções indevidas por parte do Tesouro.
5. Em relação aos contribuintes que aplicam o **regime de estimativa objetiva** do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e os regimes especiais do Imposto sobre o Valor Agregado coordenados com aquele, intensificar-se-á o controle, de forma coordenada com os órgãos de inspeção, dos obrigados tributários com a mesma ou similar atividade que

- renuncie ou fiquem excluídos destes regimes, assim como de operações incomuns que vinculem a empresários em módulos com outros empresários ou profissionais em estimativa direta.
6. Realização de inspeções coordenadas relativamente a **operações imobiliárias significativas**. Continuar-se-á com a colaboração nos procedimentos de seleção das operações imobiliárias mais significativas que se considerem suscetíveis de tributar pelo IVA ou, alternativamente, pelo conceito de *Transmissões Patrimoniais* do Imposto sobre Transmissões Patrimoniais e Atos Jurídicos Documentados, assim como o intercâmbio de informação e a colaboração em matéria de valoração de imóveis.

O Plano Anual de Controle Tributário e Aduaneiro de 2012 – aprovado pela Resolução de 24 de fevereiro de 2012, da Direção Geral da Agência Estatal de Administração Tributária – insiste na necessidade de ter como objetivos prioritários elementos que potencialmente possam aportar um alto volume de arrecadação, como por exemplo, de um lado, os quadros de fraude ao IVA em transações intracomunitárias cuja gravidade e complexidade precisam de diferentes tipos de atuações da Agência Tributária, e, de outro, as sociedades de nova criação, titularidades de estabelecimentos autorizados a efeitos dos Impostos Especiais de Fabricação, para garantir a adequada tributação tanto por ditos Impostos como pelo IVA. Como uma nova medida, destaca o reforço da colaboração das Equipes e Unidades de Arrecadação e os órgãos de controle da área de Gestão Tributária, como objeto de adiantar a gestão de arrecadação das liquidações praticadas – principalmente IVA e Imposto sobre Sociedades –, mediante a adoção de medidas preventivas de embargo e declaração de responsabilidades provenientes.

Sem embargo, são as novidades legislativas no IVA que vêm protagonizar as medidas essenciais nesta matéria e que, ademais, afetam aos sujeitos promotores do setor imobiliário.

4.1 Novidades legislativas importantes relativas ao IVA no setor imobiliário: período 2008-2011

4.1.1. Exclusão do elemento de não sujeição dos incorporadores ocasionais em caso de transmissão global da empresa

As primeiras medidas normativas que, como consequência da crise econômica se adotam no âmbito do Imposto sobre o Valor Adicionado, devem-se à Lei 4/2008, de 23 de dezembro, pela qual se suprime o gravame do Imposto sobre o Patrimônio, generaliza-se o sistema de devolução mensal no Imposto sobre o Valor Agregado e se introduzem outras modificações na normativa tributária, mediante a qual se tem introduzido neste tributo duas modificações que, em uma situação como a atual, podem servir para aliviar a carga tributária que recai sobre nossas empresas. Em primeiro lugar, acolhe-se uma regulação mais flexível do requisito de não sujeição aplicável às transmissões globais de empresas. Em segundo lugar, se tem generalizado o sistema de devoluções mensais às empresas, o que supõe melhorar a neutralidade do tributo eliminando os custos financeiros derivados da demora em tais devoluções.

Para nosso objeto de estudo, interessa citar a nova regulação do requisito de não sujeição aplicável às transmissões globais de empresas que inclui o art. 7.1 da LIVA, posto que, segundo a nova normativa, não resulta de aplicação a não sujeição no requisito de transmissão da totalidade do patrimônio daqueles sujeitos que têm adquirido a condição de empresário pelo mero fato de urbanizar uns terrenos ou promover, construir ou reabilitar uma edificação, em todos os casos para sua venda, mas de forma ocasional. Trata-se de condições em que o sujeito passivo é um incorporador ocasional (art. 5.Uno d) da LIVA), onde como dissemos anteriormente, o preceito exige que a finalidade perseguida pelo sujeito seja a venda do terreno ou edificação, pelo que não será empresário aquele sujeito que, não realizando nenhuma outra atividade empresarial, promove uma urbanização ou construção para uso próprio, o qual pode levar a uma “operación no sujeta de modo simultáneo, cuando transmiten el terreno o la

construcción promovidos”²⁰. O correto entendimento da norma passa por examinar o sentido do art. 12.1 b) da Diretiva 2006/12/CE, que permite considerar como empresários aos incorporadores ocasionais com o fim de não interromper a cadeia de repercussão e dedução do tributo uma vez iniciado o processo de produção do solo e para salvar o entrave a normativa plasma a exclusão das transmissões “efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley”, quer dizer, o requisito de não sujeição não se aplica aos promotores imobiliários ocasionais.

4.1.2 Modificação dos tipos impositivos do IVA

Com caráter geral, a Lei 26/2009, de Orçamentos Gerais do Estado para 2010, estimou uma elevação na pressão fiscal suportada pelos contribuintes submetidos ao Imposto sobre Valor Agregado na Espanha, ao modificar os tipos geral e reduzido deste imposto com efeitos a partir de 1º de julho, de forma que o tipo geral passa de 16% a 18% e o tipo reduzido, de 7% a 8%, o qual provoca uma distinção no acréscimo do IVA por operações realizadas antes de 1 de julho e aquelas realizadas depois de 1º de julho.

4.1.2.1 Nova alíquota do IVA para entrega de habitações

A Disposição transitória quarta do Real Decreto-lei 9/2011, de 19 de agosto, adota uma medida de caráter temporário – com vigência exclusivamente até 31 de dezembro de 2011 –, destinada a oferecer uma vantagem para as aquisições de habitações que se beneficiarão da tributação pelo tipo super-reduzido de 4% em lugar de 8% habitual. Em concreto, trata-se das entregas de edifícios ou parte deles aptos para sua utilização como habitações, incluídas as

²⁰ Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., Las medidas de modificación del IVA derivadas de la crisis económica In: **La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario**, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009, p. 94.

vagas de garagem, com um máximo de duas unidades, e anexo a eles situados que se transmitam conjuntamente do art. 91. Apartado Uno.1.7º da LIVA, que anteriormente só era aplicável às habitações de promoção pública ou proteção oficial. A promoção de habitações de proteção oficial pode se realizar em promoção pública, regime especial, regime geral ou preço taxado. Entendendo-se por “promoção pública de habitações de proteção oficial” como “la efectuada, sin ánimo de lucro, por el Estado y otros entes territoriales a quienes se atribuye dicha competencia (CC.AA. y Corporaciones locales)”²¹.

É mais uma das medidas de política fiscal que se tem adotado nos últimos tempos com a finalidade de reativar o mercado da habitação cuja vigência limitada implica que se persiga a obtenção de resultados imediatos, mas sem vocação de afetar com caráter permanente a estrutura de tipos impositivos do IVA. Sendo esta a evidente finalidade, deveria se buscar a maior efetividade da medida legislativa com uma interpretação flexível do preceito que permitisse a aplicação do tipo impositivo de 4% para os adquirentes de habitações, aos adiantamentos pagos entre 20 de agosto e 31 de dezembro de 2011, qualquer que seja a data em que se entregue a habitação e, claro, sem que logo se deva retificar. Na realidade, esse tem sido o critério mantido pela Agência Tributária que resulta de fato uma ampliação do requisito de aplicação – como modo de interpretação extensiva –, incluindo no parágrafo de “preguntas frecuentes” de sua página virtual que as antecipações realizadas entre 20 de agosto e 31 de dezembro de 2011 tributar-se-ão a 4% independente de que a entrega do imóvel se produza posteriormente a 31 de dezembro do ano 2011²².

²¹ Segundo o Real Decreto 3148/78 a promoção pública pode ser levada a cabo de diversas formas (promoção direta, aquisição de vivendas e promoção mediante convênio). Consulta da DGT 1405/2001, de 4 de julho, <<https://www2.agenciatributaria.gob.es/es13/s/iafriafr05f/>>.

²² <<https://www2.agenciatributaria.gob.es/es13/s/iafriafr05f/>>, em resposta às Consultas Vinculantes da D.G.T. nº. 2212/2011, de 23 de setembro de 2011 e nº. 2296/2011, de 28 de setembro de 2011.

Não obstante, com a intenção de lograr maior dinamização do mercado da habitação e os efeitos benéficos que pode resultar sobre a atividade econômica, o recente Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de dezembro, de medidas urgentes em matéria orçamentária, tributária e financeira para a correção do déficit público, prolongou o âmbito de aplicação temporal desta medida por mais um ano, até 31 de dezembro de 2012²³.

4.1.3 Execuções de obra e alíquota reduzida, medidas fiscais de estímulo à reabilitação de habitações

No marco da Estratégia de Economia Sustentável, o Real Decreto 6/2010, de 9 de abril, de medidas para o impulso da recuperação econômica e o emprego (BOE 13 de abril de 2010), incorporou diversas iniciativas de reforma do ordenamento jurídico da atividade econômica com o objetivo de impulsionar o crescimento da economia espanhola e, com ele, a criação do emprego, e fazê-lo sobre bases mais sólidas e sustentáveis, que entraram em vigor a partir de 14 de abril de 2010.

Nesse contexto, e no cenário internacional de progressiva retirada das medidas de estímulo à demanda agregada, é urgente introduzir agora uma série de medidas adicionais, necessárias para ordenar e orientar o processo de recuperação desde seu início. O interesse de nova reforma do Imposto sobre o Valor Agregado reside em **permitir a aplicação do tipo impositivo reduzido para todo tipo de obra de melhora e reabilitação da habitação** realizada até 31 de dezembro de 2012, além de ampliar o conceito de reabilitação estrutural para efeitos do imposto, através de uma definição de obras análogas e conexas às estruturais, que permite reduzir os custos fiscais associados à atividade de reabilitação. Segundo esclareceu a Agência Tributária, a aplicação do tipo impositivo reduzido às execuções de obras que passem a ter a condição de obras de reabilitação, será procedente se o Imposto for cobrado a partir de 14 de abril de 2010,

²³ BOE de 31 de diciembre de 2011, p. 146633.

com anterioridade a dita data. Os sujeitos passivos deverão **retificar as cotas repercutidas** correspondentes aos pagamentos antecipados cuja cobrança foi percebida com anterioridade a 14 de abril de 2010, ainda que transcorridos mais de quatro anos da dita cobrança.

Por outro lado, as **entregas de edificações reabilitadas são tratadas do mesmo modo que as entregas de edificações novas**, se realizadas por empresários ou profissionais que promoveram sua reabilitação, encontrar-se-ão sujeitas e não isentas do IVA. Por isso, as entregas de edificações, ou partes delas, que se considerem reabilitadas de acordo com os novos critérios e que se efetuem desde 14 de abril de 2010, encontrar-se-ão sujeitas e não isentas do IVA, mesmo quando o promotor que realizou a reabilitação tenha exigido aos compradores pagamentos antecipados, totais ou parciais. Ao mesmo tempo, os empresários ou profissionais que realizem as entregas poderão deduzir integralmente as cotas suportadas ou satisfeitas pelos bens e serviços utilizados diretamente na reabilitação das edificações a que se afetem. Em caso de que as citadas cotas foram deduzidas com anterioridade, ainda que parcialmente, as deduções praticadas deverão se regularizar na declaração-liquidação correspondente ao último período de liquidação de 2010.

A seguir nos ocupamos das modificações relacionadas com o IVA de forma esquemática:

- **Recuperação de cotas repercutidas em caso de faturas não pagas**

Em primeiro lugar, produz-se a *flexibilização dos requisitos para a recuperação* do Imposto sobre o Valor Agregado no caso de não pagamento de faturas, que se consideram especialmente relevantes para aliviar o impacto que o enfraquecimento da atividade econômica produz às empresas.

Dessa forma, reduz-se a seis meses o prazo estabelecido para considerar um crédito como total ou parcialmente incorporável, para os sujeitos passivos cujo volume de operações não tivesse excedido durante o ano natural imediato anterior de 6.010.121,04 euros, e por

consequência poder proceder à redução da Base de Cálculo do imposto. Além disso, com a finalidade exposta e com caráter geral, ampliam-se as condições para considerar um crédito como incobrável, incorporando-se a condição que o sujeito passivo tenha instado a cobrança do crédito mediante requerimento notarial como uma alternativa à reclamação judicial.

Por último, permite-se a recuperação das cotas repercutidas em caso de créditos incobráveis devidos ou afiançados por entes públicos sempre que se comprove documentalmente o não pagamento de acordo com o disposto na normativa.

· **Ampliação do conceito de reabilitação aos efeitos de aplicação do tipo impositivo reduzido.**

Por outra parte, reforma-se a normativa do Imposto sobre o Valor Adicionado, permitindo a aplicação do tipo impositivo reduzido para todo tipo de obra de melhoria e reabilitação da moradia realizada até 31 de dezembro de 2012, além de ampliar o conceito de reabilitação estrutural a efeitos do imposto, através de uma definição de obras análogas e conexas às estruturais, que permite reduzir os custos fiscais associados à atividade de reabilitação.

Com essa finalidade, se introduzem as seguintes modificações na **Lei 37/1992, de 28 de dezembro, do Imposto sobre o Valor Adicionado:**

Um. O número 1.º do parágrafo dois do artigo 8 fica redigido da seguinte forma:

1º. Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 33 por ciento de la base imponible.

Dois. O número 22º. do parágrafo um do artigo 20 fica redigido da seguinte forma:

22.º A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Para os efeitos do disposto nesta lei, considerar-se-á como primeira entrega a realizada pelo promotor que tenha por objeto uma edificação cuja construção ou reabilitação esteja terminada. Não obstante, não terá a consideração de primeira entrega a realizada pelo promotor depois da utilização ininterrupta do imóvel por um prazo igual ou superior a dois anos por seu proprietário ou por titulares de direitos reais de gozo ou uso em virtude de contratos de aluguel sem opção de compra, salvo se o adquirente seja quem utilizou a edificação durante o referido prazo. Não se computarão a esses efeitos os períodos de utilização de edificações pelos adquirentes dos mesmos nos casos de resolução das operações pelas quais se efetuaram as correspondentes transmissões.

A localização das edificações compreende também os terrenos que se realizaram as obras de urbanização acessórias. Não obstante, tratando-se de habitações unifamiliares, os terrenos urbanizados de caráter acessório não poderão exceder a 5.000 metros quadrados.

As transmissões não sujeitas ao Imposto em virtude do estabelecido no número 1º do artigo 7 desta lei não terão, em seu caso, a consideração da primeira entrega a efeitos do disposto neste número.

A isenção prevista neste número não se aplicará: a) às entregas de edificações efetuadas no exercício da opção de compra inerente a um contrato de aluguel, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operações de arrendamento financeiro. Para esses efeitos, o compromisso de exercitar a opção de compra frente ao arrendador se assimilará ao exercício da opção de compra; b) às entregas de edificações para sua reabilitação pelo adquirente, sempre que se

cumpram os requisitos estabelecidos por regulamento; c) às entregas de edificações que sejam objeto de demolição de caráter prévio a uma nova promoção urbanística.

· **Novo requisito de aplicação do tipo super-reduzido de 4%**

A nova **Lei 2/2011, de 4 de março, de Economia sustentável**, cujo anteprojeto aprovou o Conselho de Ministros de 27 de novembro, tem como uma das principais novidades a melhora dos incentivos fiscais à reabilitação²⁴. A partir da sua entrada em vigor, ampliaram-se os casos em que se pode aplicar o IVA reduzido às obras de reabilitação de habitações. Atualmente, só se pode aplicar o IVA reduzido aos trabalhos de alvenaria. Com esta ampliação se incluíam as reformas que tenham por objeto a eficiência energética, a economia de água ou a acessibilidade das habitações para as pessoas com mobilidade reduzida.

Esta medida resulta que na Lei de Economia Sustentável também se inclua a ampliação do conceito de reabilitação no IRPF para que se possam incluir tanto as reabilitações estruturais de habitações como as reabilitações funcionais para melhorar a eficiência energética, o uso de água e a acessibilidade das habitações²⁵.

4.1.4 Aluguel de habitações com opção de compra

É evidente a importância e transcendência, para empresas imobiliárias com ingentes quantidades de habitações sem vender, a

²⁴ Também, o Real Decreto-Lei 5/2011, de 29 de abril, de medidas para a regularização e controle do emprego submergido e fomento da reabilitação de habitações, introduz uma modificação da dedução por obras de melhora na habitação habitual no Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas.

²⁵ Ademais, também a partir da **entrada em vigor da Lei**, estabelece-se uma nova dedução no IRPF de 10 por 100 para as obras relacionadas com a **eficiência energética**, o uso da água ou a adaptação a pessoas com mobilidade reduzida que se realizem nas habitações antes de 31 de dezembro de 2012. A base anual máxima de dedução será de **três mil euros** e estará limitada em função da base imponible do contribuinte, seguindo os mesmos trâmites estabelecidos na dedução por compra de habitação habitual. Além disso, o limite máximo plurianual por habitação será de dez mil euros.

redução no IVA aplicável. Não obstante, ainda existem dificuldades, em relação com o IVA, para a adequada conversão de uma parte das **habitações em venda** em oferta de habitação em aluguel com opção de compra e é de exaltar a oportunidade das medidas orientadas ao mercado de Aluguel com opção de compra. A legislação atual e sua aplicação pela Agência Tributária supõe a qualificação de **autoconsumo para efeitos do IVA** e a conseguinte qualificação de **não deduzível do IVA suportado** pelo promotor na promoção das habitações (Resolução DGT Consulta nº 97/2010, de 22 de janeiro). Esta situação se **modificaria** deixando de se considerar, para estes efeitos, autoconsumo a **reclassificação** habitação em venda/habitação em aluguel com opção de compra segundo o novo critério da DGT.

Nessa linha, podemos indicar distintas modificações no IVA, como são as operações de aluguel de habitações com opção de compra, que passam de tributar de 16% a 7% (atualmente 8%) – modificações recolhidas na Lei 11/2009 conhecida como Lei SOCIMI.

E a novidade que vem a **otimizar** a conversão da habitação destinada à venda em habitações para aluguel com opção de compra, é a flexibilização na renúncia da opção de compra, no caso, pelo arrendatário, permitindo que os novos contratos não suponham a retificação do IVA deduzido pelo promotor.

Para esses efeitos, deve recordar-se que se entende por **primeira entrega** de habitações aquelas que se **adquirir ao promotor** quando a construção ou reabilitação esteja terminada, salvo se as habitações foram utilizadas de forma continuada por prazo igual ou superior a dois anos por pessoas distintas dos adquirentes²⁶. Assim, se o promotor, uma vez finalizadas as obras, arrenda as habitações e transcorridos dois anos as põe a venda, se as habitações são adquiridas pelos próprios arrendatários, a entrega das mesmas supõe uma “primeira entrega”, não sendo assim, se ditas habitações são adquiridas por pessoas distintas. Portanto, nem sempre as entregas de habitações de

²⁶ As primeiras entregas de habitações são tributadas pelo Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), enquanto que as segundas e ulteriores entregas de habitações (habitações usadas), pelo Imposto sobre Transmissões Patrimoniais (Transmissões Onerosas) (ITP).

obra nova realizadas por promotores se consideram sempre primeira entrega. Não se considera primeira entrega para efeitos do IVA a realizada pelo promotor depois da utilização ininterrupta do imóvel por um prazo igual ou superior a dois anos por seu proprietário, por titulares de direitos reais de gozo ou uso em virtude de contratos de aluguel sem opção de compra, salvo que o adquirente seja quem utilizou a edificação durante esse prazo. Nestes casos a venda terá a consideração de segunda entrega, isenta do IVA e tributará pelos Impostos de Transmissões Patrimoniais.

No caso de promotores que não puderam vender as habitações construídas e decidiram destiná-las ao aluguel, o autoconsumo tributaria à alíquota de 4% se se produzisse durante o período compreendido entre 20 de agosto e 31 de dezembro de 2011, se se trata de aluguel sem opção de compra já que se o promotor as destina ao aluguel com opção de compra não se produziria o autoconsumo.

Alguma dúvida tem suscitado o tema da autopromoção de habitações depois da entrada em vigor do Real Decreto-Lei 9/2011, sendo o **critério da DGT que o tipo impositivo aplicável** permanece invariável em oito por cento ainda que a execução ou finalização da obra tenha se produzido entre 20 de agosto e 31 de dezembro de 2011. O promotor de uma habitação pode destiná-la à venda, aluguel ou uso próprio, não adquirindo a condição de empresário ou profissional, para efeitos do IVA, mais que nos primeiros requisitos. Quando o promotor de uma habitação destinada para uso próprio (autopromotor) contrata a construção da mesma, encontramos com uma execução de obra cujo tipo impositivo aplicável se encontra especificamente regulado no artigo 91.Uno.3.1. da LIVA:

Se aplica el tipo del 8 por ciento a las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas,

incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

E esse preceito não se viu afetado pela Disposição transitória quarta do Real Decreto-lei 9/2011²⁷.

REFERÊNCIAS

CHECA GONZÁLEZ, C. **Conceptos de empresario o profesional y de actividad económica a efectos del IVA**. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2010.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. **Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico**. Madrid: Iustel, 2005.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., Los entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general, **Documentos**. IEF N° 18/2005.

PATÓN GARCÍA, G., La fiscalidad del urbanismo y la construcción: principales cuestiones de interés, **Inmobiliario & Urbanismo** n° 21/2007.

_____. La incidencia de la fiscalidad en el urbanismo: operaciones de ejecución urbanística y entidades intervinientes, **Actum** n° 15/2008.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa, **Documentos**. IEF, n° 1/2006.

²⁷ Consultas Vinculantes DGT n° 2304/2011, de 28 de setembro e n° 2305/2011, de 28 de setembro, <<https://www2.agenciatributaria.gob.es/es13/s/iafriafr05f/>>.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., Las medidas de modificación del IVA derivadas de la crisis económica” en **La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario**. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2009.

RODRÍGUEZ, J. El mercado y la política de vivienda, **Economistas**, nº 126/2011 y <<http://julrodlop.blogspot.com/2011/06/mercado-y-politica-de-vivienda-en.html>>.

RUBIO GUERRERO, J.J. Efectos económicos y fiscales de la modificación de los tipos del IVA en España, **Dossier IVA**, nº 222/2010.

VALDIVIESO FONTÁN, M.J. **La fiscalidad del urbanismo e inmobiliaria**. Imposición directa e indirecta, tributación local y otras exacciones urbanísticas. Granada: Comares, 2006.