

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 23º

Assunto: Direito à dedução parcial – Locação imobiliária – Afectação real

Processo: nº 3114, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-05-10.

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

1. A Requerente vem solicitar informação vinculativa sobre se o IVA liquidado nas obras do imóvel é dedutível, "no caso do 1.º Andar, destinado à actividade no correspondente a 60%, e relativo ao R/C dedução 0%", tendo em consideração que:

1.1. "O contribuinte é proprietário de um prédio urbano, (...), artigo matricial xxx."

1.2. "O referido prédio está a ser constituído em propriedade horizontal, destinando-se o 1.º andar ao desenvolvimento da actividade da empresa e o r/c para arrendamento."

1.3. "No prédio tem estado a desenvolver-se obras de raiz, estando o edifício nesta data já licenciado, tendo a percentagem nos gastos incorridos na obra reflectidos em 60% para o 1.º Andar e 40% para o R/C."

2. A escritura de "Constituição de propriedade horizontal" refere "que este prédio, (...), reúne os requisitos, exigidos por lei, para nele ser instituído o regime de propriedade horizontal, (...), desdobrando-o nas duas seguintes fracções autónomas, que constituem unidades independentes e são distintas e isoladas entre si: FRACÇÃO A - Formada por rés-do-chão, destinada a estabelecimento comercial (...), correspondente a quarenta por cento do valor de todo o prédio; FRACÇÃO B - Formada por primeiro andar, destinado a salão de cabeleireiro, (...), correspondente a sessenta por cento do valor de todo o prédio."

3. Consultado o "artigo matricial xxx" referido na exposição verificou-se que já se encontra desativado, tendo dado origem ao artigo matricial xxy, que se encontra em avaliação, em resultado da entrega da declaração mod. 1, em 14 de novembro de 2011, no seguimento da constituição de propriedade horizontal do respetivo imóvel, na qual se encontram identificadas as fracções - Fração A que corresponde ao r/c, afeta a comércio e a Fração B que corresponde ao 1.º andar, afeta a serviços.

4. O princípio geral de tributação, consagrado no Código do IVA, considera que a locação de bens imóveis é uma prestação de serviços sujeita a IVA, em resultado da conjugação da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º com o n.º 1 do artigo 4.º, no entanto, o próprio código prevê derrogações ao princípio geral, nomeadamente, a prevista no n.º 29 do artigo 9.º, que determina que a locação de bens imóveis (vulgo arrendamento) se encontra isenta, independentemente da natureza jurídica do negócio e do estatuto do locador,

quando se reportam ao contrato tradicional de locação de imóveis referido pelos artigos 1022.º e 1023.º do Código Civil.

5. Sobre o conceito de locação, abrangido pela isenção do n.º 29 do artigo 9.º, a administração fiscal tem utilizado um critério preciso que permite distinguir as situações de locação do imóvel pura e simples - mero arrendamento - das outras situações em que esse arrendamento, nas condições em que é realizado, proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado.

6. Assim, só se encontra isenta de IVA a locação de bens imóveis para fins habitacionais ou para fins não habitacionais - comerciais, industriais ou agrícolas - quando for efetuada "paredes nuas", no caso de prédios urbanos ou de parte urbana em prédios mistos, ou "apenas o solo" no caso de prédios rústicos (informação vinculativa disponível no "Portal das Finanças" - despesa/artigo 9.º, Processo L201 2006049).

7. Deste modo, em conformidade com o disposto no n.º 29 do artigo 9.º, esta isenção não abrange, nomeadamente, a situação prevista na sua alínea c), ou seja, *"a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial"*.

8. Assim, se estivermos perante uma locação de espaço devidamente preparado para o exercício de uma atividade e/ou se for acompanhado de outras prestações de serviços (por exemplo: fornecimento de água e energia), a isenção já não se verifica ficando sujeita à taxa definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º, do Código do IVA, em vigor à data em que ocorrer a transação, e como tal, não abrangida pela isenção prevista.

9. A isenção na locação de bens imóveis, bem como as demais consignadas no artigo 9.º CIVA são designadas de simples ou incompletas, uma vez que não se encontram previstas no artigo 20.º, do referido código, e traduzem-se, para os sujeitos passivos que praticam tais operações, no facto de não haver liquidação de imposto nas operações que efetuam, mas em contrapartida, não permitem a dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços destinados à sua realização, ficando, deste modo, obrigados, para efeitos do direito à dedução, ao cumprimento do disposto no artigo 23.º do CIVA.

10. O disposto no artigo 23.º do CIVA, que se reporta aos métodos de dedução relativa a bens de utilização mista, determina no seu:

- n.º 1 que *"Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo: a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2; b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não*

confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução."

• n.º 2 que "Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, (...)"

11. Relativamente à questão colocada, sobre a possibilidade de dedução do IVA liquidado nas obras do imóvel, considerando a seguinte imputação "no caso do 1.º Andar, destinado à actividade no correspondente a 60%, e relativo ao R/C dedução 0%", a definição de tais percentagens pressupõe que a Requerente enquadra o arrendamento do "R/C" na isenção prevista no n.º 29 do seu artigo 9.º e pretende adotar um dos "métodos de dedução relativa a bens de utilização mista", mencionados no artigo 23.º do CIVA, ou seja, o método de "afetação real", previsto no seu n.º 2, pelo que, em conformidade com o capítulo V do ofício circulado n.º 30103/2008, de 23 de abril, tais percentagens de dedução podem constituir, efetivamente, o critério de utilização objetivo, a adotar pelo sujeito passivo, no exercício do direito à dedução do imposto suportado com o imóvel.

12. Em conformidade com os elementos constantes do cadastro de registo de contribuintes, verifica-se que a Requerente, proprietária do imóvel, se encontra enquadrada em IVA como não isenta, no regime normal com periodicidade trimestral, com direito à dedução do imposto suportado na aquisição dos bens e serviços para o exercício da atividade de "Salões de cabeleireiros" (CAE 096021).

13. Deste modo, face à afirmação proferida na exposição, relacionada com a afetação do "r/c para arrendamento", na hipótese desse arrendamento se enquadrar na isenção prevista no n.º 29 do seu artigo 9.º, a Requerente, passa a realizar, também, operações isentas que não conferem o direito à dedução do imposto suportado, pelo que, deve proceder à entrega da respetiva declaração de alterações, prevista no artigo 32.º do CIVA, fazendo nela constar como atividade acessória a locação de imóveis, operação isenta nos termos do n.º 29 do seu artigo 9.º, indicando o método de dedução de imposto que pretende adotar -"afetação real" - e, obrigatoriamente, dar cumprimento, para efeitos do exercício do direito à dedução, ao disposto no artigo 23.º do referido código.