

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 12º; D L 21/2007, de 29/01.

Assunto: Operações imobiliárias - Locação financeira imobiliária - Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis

Processo: nº 3325, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-06-20.

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 Exponente solicita *"um parecer com carácter vinculativo da administração fiscal relativamente à possibilidade ou não de renúncia à isenção do IVA neste contrato de locação financeira imobiliária"*:

"A empresa (...) contratualizou com a C (...) uma locação financeira imobiliária. Os sócios da empresa eram proprietários de um imóvel em estado de degradação, que foi alienado a favor da C (...). Foi então celebrado o contrato de locação financeira imobiliária (...), tendo o imóvel sido recuperado e ampliado com vista a sua afectação à actividade da empresa - Turismo em espaço rural.

O contrato de locação financeira imobiliária teve início em Junho/2009, tendo-se iniciado então as obras de recuperação e ampliação do imóvel que terminaram em Julho/2011. Durante esse período foi debitado apenas juros (...). No início de 2011 foi entregue pela Quinta (...) à C (...) o pedido de renúncia à isenção do IVA com base nos nºs 29 e 30 do artigo 9º e nos nºs 4 e 5 do artigo 12º do Código do IVA, com a redacção dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro. No passado dia 26 de Dezembro de 2011 recebemos uma carta da C (...), da qual a seguir se transcreve parte:

"... entendemos não ser possível, face à legislação em vigor, enquadrar o contrato em apreço no regime de renúncia à isenção de IVA.

Com efeito, tratando-se de uma operação urbanística de transformação e ampliação de imóvel pré-existente (...), a renúncia à isenção de IVA apenas seria admissível, se, cumpridos os demais requisitos objectivos e subjectivos, o contrato de locação financeira fosse celebrado após a conclusão das obras e da subsequente avaliação fiscal requerida pelo proprietário em sede de IMI e dos quais houvesse resultado aumento de valor patrimonial tributário superior a 50% (...).

Refira-se igualmente que toda a negociação e preparação pré-contratual se fundou nesse pressuposto (veja-se a carta de aprovação de 13 de Maio (cópia anexa), através da qual foram comunicadas as condições aprovadas e submetida à Vossa apreciação a minuta do contrato, que V. Exas rubricaram e devolveram, e na qual se refere, expressamente, "Regime de IVA: Regime de isenção (artº 9º, nº 29)"..."

No nosso entendimento não vemos qualquer motivo para a XXX recusar o nosso pedido de renúncia à isenção de IVA, visto ter sido solicitado em tempo útil e o valor patrimonial do imóvel foi aumentado em bem mais que

50%."

2. O artigo 12.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) estabelece no seu n.º 4 que *"Os sujeitos passivos que procedam à locação de prédios urbanos ou fracções autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º"*.

3. Atualmente, em conformidade com o n.º 6 do artigo 12.º CIVA, os termos, condições e formalismos para o exercício da opção de renúncia à isenção, encontram-se estipuladas no *"Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis"*, aprovado pelo Decreto-Lei 21/2007, de 29 de janeiro (doravante referido como Regime de Renúncia).

4. Com a finalidade de esclarecer as eventuais dúvidas da aplicação do referido Regime de Isenção, foi elaborado o Ofício-Circulado n.º 30099 de 2007/02/09 (disponível no Portal das Finanças), que de uma forma mais exaustiva informa, nomeadamente, sobre como renunciar e as condições formais para a obtenção do certificado de renúncia.

5. Resulta do atual Regime de Renúncia que, para o exercício do direito de opção pela renúncia à isenção na transmissão de bens imóveis, os sujeitos passivos intervenientes e os imóveis ou frações objeto do contrato terão que, cumulativamente, reunir as condições objetivas e subjetivas, nele previstas e possuir os respetivos certificados de renúncia válidos, condição formal obrigatória para o exercício de opção pela tributação das operações imobiliárias, na data da celebração dos respetivos contratos.

6. Relativamente à situação exposta merece particular destaque, no Regime de Renúncia, o estabelecido:

- No artigo 2.º n.º 2 que determina *"verificadas as condições previstas no número anterior, a renúncia só é permitida quando o bem imóvel se encontre numa das seguintes circunstâncias"*, nomeadamente, na alínea b) *"Esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel após ter sido objecto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 50% do valor patrimonial tributável para efeito do imposto municipal sobre imóveis, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras"*.

- No artigo 5.º - o momento em que se efetiva a renúncia à isenção, nomeadamente no n.º 1, que determina *"A renúncia à isenção só opera no momento em que for celebrado o contrato de compra e venda ou de locação do imóvel, ou, no caso de contrato de locação financeira relativo a imóvel a construir, no momento em que o locador tome posse do imóvel, desde que o sujeito passivo esteja na posse de um certificado de renúncia válido e se continuem a verificar nesse momento as condições para a renúncia à isenção estabelecidas no presente regime"* (alteração introduzida, na redação inicial do Regime de Renúncia, pela Lei 67-A/2007, de 31/12 - OE de 2008).

7. Em primeiro lugar importa esclarecer que, em conformidade com o disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 12.º do CIVA, a opção pela renúncia à isenção é exercida, se reunidos os termos e as condições estipuladas no Regime de Renúncia, pelo transmitente ou locador.

8. Dos elementos constantes da exposição, nomeadamente, o mencionado pela locadora na carta de "26 de Dezembro de 2011" e transcrito na exposição, *"tratando-se de uma operação urbanística de transformação e ampliação de imóvel pré-existente (...), a renúncia à isenção de IVA apenas seria admissível, se, cumpridos os demais requisitos objetivos e subjectivos, o contrato de locação financeira fosse celebrado após a conclusão das obras e da subsequente avaliação fiscal requerida pelo proprietário em sede de IMI e dos quais houvesse resultado aumento de valor patrimonial tributário superior a 50%",* verifica-se existir um equívoco relativamente ao momento em que se efetiva a renúncia à isenção, num contrato de locação financeira imobiliária que tem por finalidade, para além do imóvel, o financiamento das obras de construção, transformação ou renovação do mesmo.

9. De facto, face à atual redação do n.º 1 do artigo 5.º do Regime de Renúncia (introduzida pelo OE de 2008 - Lei 67-A/2007, de 31/12), em vigor desde 2008/01/01, tendo em consideração a especificidade dos contratos de locação financeira com financiamento das obras de construção, transformação ou renovação dos prédios, a opção pela renúncia fica suspensa até ao momento em que a locadora tome posse efetiva do imóvel e proceda à declaração para inscrição ou atualização do prédio na matriz, através da apresentação do correspondente modelo 1 de IMI, a partir da qual se torna possível pedir a emissão do respetivo certificado de renúncia.

10. Para além do momento em que se efetiva a renúncia à isenção, é da responsabilidade do transmitente ou locador, a verificação das condições para o exercício da opção pela renúncia, tal como se encontra mencionado no texto do próprio certificado que refere *"Certifico que (...) manifestou a intenção ao abrigo (...) do artigo 12.º do CIVA, de renunciar à isenção (...), declarando reunir as condições estabelecidas para o efeito nas mencionadas disposições do artigo 12.º do CIVA e no Regime da renúncia (...)"*.

11. Assim, para exercer a opção pela renúncia têm que estar reunidas, cumulativamente, as condições objetivas, subjetivas e formais previstas no Regime de Renúncia, sem as quais não se efetiva a renúncia, com particular destaque para o certificado de renúncia de apresentação obrigatória à data da celebração do contrato, ou da sua alteração, em resultado da conclusão das obras e posse efetiva do imóvel (no contrato de locação financeira relativo a imóvel a construir, transformar ou renovar), considerado um formalismo essencial para efetivar a renúncia, em conformidade com o disposto no artigo 5.º do Regime de Renúncia.

12. Desde modo, se o valor previsto para a realização das obras for superior a 50% do valor patrimonial para efeitos de IMI, é previsível que, na sua conclusão, se encontre reunida a condição prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º do Regime de Renúncia, pelo que, na negociação e preparação do contrato de locação financeira deve, se estiverem reunidas as restantes condições previstas no Regime de Renúncia, desde logo, ser manifestada a pretensão de opção pela renúncia, tendo em consideração, nomeadamente, as obrigações contabilísticas, do locador, previstas no n.º 3 do artigo 11.º do Regime de Renúncia, a adotar desde a celebração do contrato.

13. Face aos elementos da exposição, constata-se, na parte transcrita da carta enviada pelo locador à requerente *"que toda a negociação e preparação pré-contratual se fundou nesse pressuposto (...), "Regime de IVA: Regime de isenção (artº 9º, nº 29)"*, ou seja, na fase de contratualização a exponente

não manifestou interesse pela renúncia a isenção de IVA no contrato de locação financeira e aceitou as condições contratuais nele previstas.

14. Assim, quando posteriormente, a exponente, manifestou o interesse pela renúncia à isenção, o que ficou em causa foi uma alteração ao contrato inicial, celebrado no pressuposto da aplicação do "Regime de IVA: Regime de isenção (artº 9º, nº 29)" o que, face à liberdade contratual entre as partes, pode ser ou não aceite pela locadora.

15. Em conclusão, apesar de se encontrarem reunidas as condições previstas para o exercício de opção pela renúncia à isenção, nomeadamente, a prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º do Regime de Renúncia, tendo em consideração que é ao locador (não ao locatário) que cabe a decisão de optar (ou não) pela renúncia à isenção, o facto é que no momento em que o locador tomou posse do imóvel, não foi solicitado o pedido de renúncia e efetuada a respetiva alteração contratual, pelo que, não é, presentemente, possível o exercício de opção pela renúncia no mencionado contrato de locação financeira.