

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 12.º; DL 21/2007, de 29/01

Assunto: Operações Imobiliárias - Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis -

Processo: n.º 3356, 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 art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

1. A Requerente solicita "informação vinculativa sobre o entendimento explanado no presente articulado, nomeadamente:

1) A possibilidade de o Banco (...) renunciar à isenção do IVA no âmbito do Contrato de Locação nos termos e para o efeito do previsto no n.º 4 do Art. 12.º do CIVA, o qual passaria a estar sujeito a IVA, seja no decurso da sua vigência (através da sujeição a IVA das rendas cobradas à ora Requerente), seja aquando do seu termo (aquando da venda dos Prédios à Requerente pelo valor residual);

2) Em caso de confirmação do indicado em 1) antecedente, a renúncia à isenção do IVA nesta operação implica que o Banco (...) proceda ao registo autónomo na sua contabilidade dos proveitos e dos custos relativos aos Prédios, uma vez que a modalidade de renúncia à isenção seria reportada apenas e exclusivamente à actividade desenvolvida com os Prédios e nunca à globalidade da actividade do Banco (...), e, em consequência, o IVA suportado pelo Banco (...) em todos os custos relacionados com os Prédios será deduzido ao IVA cobrado pelo Banco (...) em todos os proveitos relacionados com os Prédios;

3) O IVA que viesse a ser cobrado pelo Banco (...) à ora Requerente, no âmbito do Contrato de Locação e no seu termo, seria igualmente dedutível pela ora Requerente no âmbito da sua actividade social".

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"* e no seu n.º 5 que *"Os sujeitos passivos que efectuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à isenção prevista no n.º 30) 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 e locação 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 1 que determina *"A renúncia à isenção é admitida nas operações relativas a bens imóveis quando se mostrem satisfeitas as seguintes condições"*, as quais têm um carácter cumulativo. Assim, na alínea **a)** que *"O imóvel se trate de um prédio urbano (...)";* na alínea **b)** que *"O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respectiva inscrição, e não se destine a habitação";* na alínea **c)** que *"O contrato tenha por objecto (...) a sua locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel";* na alínea **d)** que *"O imóvel seja afecto a actividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições"* e na alínea **e)** que *"No caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a vinte e cinco avos do valor de aquisição ou construção do imóvel"*

- 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, as referidas na alínea **a)** *"Esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA nela suportado"*, 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"* e na alínea **c)** *"Na transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 24.º do Código do IVA relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel"*.

- No artigo 4.º - formalidades para a renúncia à isenção, nomeadamente, no n.º 5 que estabelece *"O certificado emitido é válido por seis meses e tem exclusivamente por efeito titular que os sujeitos passivos intervenientes na operação manifestaram à Direcção-Geral dos Impostos a intenção de renunciar à isenção do IVA nessa operação e que declararam estar reunidas as condições legalmente previstas para que a renúncia se efectivasse"*.

- 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" (redação dada 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, operação a operação (transmissão ou locação) e imóvel a imóvel (ou fração a fração), quando se verifica o principal fator de qualificação para o exercício da opção pela renúncia que é a utilização do imóvel em atividades que conferem o direito à dedução. Tal opção materializa-se, no Regime de Renúncia, através da verificação das condições objetivas para a renúncia à isenção relacionadas com o imóvel, cumulativamente, com as condições subjetivas a preencher pelos intervenientes (transmitente e adquirente ou locador e locatário), nas respetivas operações de transmissão ou locação de imóveis.

8. Dos elementos constantes da exposição, nomeadamente, sobre os imóveis, nela identificados, inscritos "na matriz predial urbana da freguesia de sob o artigo" e "sob o artigo", nos quais a Requerente pretende exercer a atividade de "Alojamento Local", constatou-se na consulta à matriz predial que se tratam de "Prédios em propriedade total sem andares nem divisões suscetíveis de utilização independente", inscritos na matriz em 1937, tendo ocorrido a primeira transmissão na vigência do IMI em 2004 e encontram-se, ambos, afetos a "Habitação".

9. Face às atuais condições para o exercício da opção pela renúncia e tendo em consideração que não está *"em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção"*, a possibilidade do exercício de opção pela renúncia apenas poderá ocorrer se, em conformidade com a alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º do Regime de Renúncia, *"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"* e os mesmos, face à atividade que será exercida, sejam afetos a serviços, no ato de inscrição na matriz, após a sua transformação ou renovação.

10. Estando em causa um contrato de locação financeira imobiliária para "efeito de financiamento da aquisição dos Prédios e da execução das Obras" para as quais já se encontram emitidas as respetivas "Licenças de Obra", apesar de, na transmissão dos imóveis pela imobiliária (atual proprietária dos prédios) ao locador, não se encontrarem reunidas as condições para a opção pela renúncia, no entanto, se das obras a executar resultar "uma alteração superior a 50% do valor patrimonial tributável para efeito do imposto municipal sobre imóveis", o locador poderá optar pela renúncia à isenção no contrato de locação financeira, encontrando-se reunidas as restantes condições para o exercício de tal opção.

11. De facto, face à atual redação do n.º 1 do artigo 5.º do Regime de Renúncia, em vigor desde 2008/01/01, tendo em consideração a

especificidade dos contratos de locação financeira imobiliária com financiamento das obras de construção, transformação ou renovação dos prédios, a opção pela renúncia fica suspensa até ao momento em que o locador tome posse efetiva do imóvel na conclusão das obras 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, que terá que estar na posse do locador, obrigatoriamente, na data da celebração da adenda ao contrato inicial, em resultado do novo artigo matricial atribuído na inscrição/atualização do prédio.

12. Desde modo, se o valor previsto para a realização das obras for superior a 50% do valor patrimonial para efeitos de IMI, é naturalmente 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. Assim, devem manifestar, na negociação e preparação do contrato de locação financeira imobiliária, a pretensão de opção pela renúncia (se reunidas as restantes condições), tendo em consideração as obrigações contabilísticas a adotar pelo locador desde a celebração do contrato, previstas no n.º 3 do artigo 11.º do Regime de Renúncia.

13. A verificação das condições para o exercício da opção pela renúncia é da responsabilidade do transmitente ou locador, 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 (...)".

14. O exercício da opção pela renúncia resulta, assim, do facto de se encontrarem reunidas, cumulativamente, as condições objetivas, subjetivas e formais previstas no Regime de 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.

15. Em face do referido na presente informação e dos elementos constantes da exposição apresentada, em particular do entendimento sobre a "possibilidade de o Banco (...) renunciar à isenção do IVA no âmbito do Contrato de Locação", tendo em consideração o caso particular da locação financeira imobiliária para "efeito de financiamento da aquisição dos Prédios e da execução das Obras", para que possa ser exercida a opção pela renúncia após a conclusão das obras, para além de se encontrarem satisfeitas as condições subjetivas relacionadas com os sujeitos passivos intervenientes no contrato de locação, terá que se verificar cumulativamente as condições objetivas relacionadas com o imóvel, nomeadamente:

- i) Tratando-se de um prédio urbano, tenha sido pedida a respetiva inscrição/alteração na matriz predial, em nome do proprietário, após a conclusão das obras;
- ii) Que o prédio não se destine a habitação, pelo que, é obrigatória a evidência na matriz predial da sua afetação, nomeadamente, a serviços

(atividade que confere direito à dedução do IVA suportado nas aquisições);

iii) O contrato tenha por objeto a locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel;

iv) O valor da renda anual seja igual ou superior a vinte e cinco avos, do valor de aquisição ou construção do imóvel, entenda-se no caso específico da remodelação, do valor atribuído ao imóvel após a conclusão das obras;

v) Esteja em causa a primeira locação do imóvel após ter sido objeto 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.

16. No caso específico dos contratos de locação financeira imobiliária que contemplem a construção ou obras de transformação/renovação do imóvel, tem particular relevância a data em que o locador toma posse do imóvel após a conclusão da construção ou das obras e da respetiva atualização do prédio na matriz, para fixar o período de imposto a partir do qual deve ter início a liquidação de IVA nas rendas, incluindo as já vencidas (consideradas como adiantamento para efeitos do contrato de locação com renúncia) e, em simultâneo, conferir ao locador a possibilidade de efetuar a dedução do imposto suportado na construção ou nas obras de transformação/renovação do imóvel.

17. Relativamente à possibilidade de o Banco (...) renunciar à isenção do IVA no âmbito do Contrato de Locação (...), seja no decurso da sua vigência (...), seja aquando do seu termo (aquando da venda dos Prédios à Requerente pelo valor residual)", cumpre esclarecer que a opção pela renúncia à isenção no "âmbito do Contrato de Locação" não produz efeitos aquando da operação subsequente de transmissão do imóvel, quer isto dizer que, no termo de contrato de locação, "aquando da venda dos Prédios à Requerente pelo valor residual" terá que, face à legislação em vigor à data da transmissão, verificar se estão reunidas as condições para o exercício da renúncia à isenção na transmissão dos imóveis e o locador/transmitente terá que exercer tal opção, solicitando o respetivo certificado de renúncia.

18. Este entendimento decorre do disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 12.º do CIVA que se referem, respetivamente, à locação e à transmissão de imóveis e do n.º 5 do artigo 4.º do "Regime de Renúncia", nomeadamente, a referência de que o certificado "tem exclusivamente por efeito titular (...) a intenção de renunciar à isenção do IVA nessa operação", ou seja, na "operação de locação" ou na "operação de transmissão", no momento da realização do respetivo contrato.

19. Quanto ao entendimento explanado em 2) e transcrito no ponto 1 da presente informação, o mesmo decorre das obrigações, previstas no Regime de Renúncia, a que estão sujeitos os transmitentes e/ou locadores que exerçam a opção pela renúncia. Porque tais obrigações não se encontram na esfera da Requerente, não será objeto de análise na presente informação.

20. No que diz respeito ao entendimento de que o "IVA que viesse a ser cobrado pelo Banco (...) à ora Requerente, no âmbito do Contrato de Locação e no seu termo, seria igualmente dedutível pela ora Requerente no âmbito da sua actividade social", o mesmo decorre do disposto no artigo 20.º do CIVA, que estabelece o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens

e serviços utilizados para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, como é o caso da Requerente no exercício da sua atividade de "Alojamento Local", não abrangida pela isenção do artigo 9.º do CIVA, em conformidade com a alínea a) do seu n.º 29.