

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al.s 29) e 30) do art. 9.º; DL 21/2007, de 29/01

Assunto: Operações imobiliárias – Inexistência de condições para efeitos de aplicação da Renúncia à isenção

Processo: nº **9584**, por despacho de 2016-02-19, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

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

### I - QUESTÃO APRESENTADA

**1.** A entidade acima citada é uma sociedade comercial cujo objeto consiste em alojamento mobilado para turistas, outros estabelecimentos hoteleiros com restaurante e sem restaurante, hotéis sem restaurante, outros locais de alojamento de curta duração, hotéis apartamentos com restaurante, apartamentos turísticos com e sem restaurante, comércio sob qualquer forma de produtos nacionais e importados, compra e venda e administração de prédios rústicos ou urbanos e revenda dos adquiridos para esse fim, arrendamento de imóveis, gestão de títulos a si pertencentes e prestação de serviços relacionados com essas atividades, encontrando-se registado como sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens, optando pela aplicação do imposto à prática de operações imobiliárias (transmissões ou locações de bens imóveis ou partes autónomas).

**2.** É intenção da exponente adquirir um armazém para arrendamento, cuja transmissão será objeto de renúncia à isenção pela sociedade vendedora.

**3.** Pretende, assim, ser informada *"se reúne as condições para proceder à aquisição do imóvel, ao abrigo do IVA 'auto liquidação', liquidando e deduzindo o IVA sobre o valor constante da escritura de compra e venda"*, tendo ou não a quem o arrendar, no momento da aquisição e se, nos arrendamentos futuros, deve liquidar imposto nas faturas mensais que emitir, em consequência da renúncia à isenção.

### II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

**4.** Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, confirma-se que a exponente se encontra registada em IVA, desde 1994/06/03, pelo exercício da atividade principal de "Alojamento mobilado para turistas" (CAE 55201), e das atividades secundárias de "Hotéis apartamentos com restaurante" (CAE 5516); "Arrendamento de bens imobiliários" (CAE 68200) e "Compra e venda de bens imobiliários" (CAE 68100).

**5.** A alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º do Código do IVA (CIVA), estabelece que estão sujeitas a imposto *"as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal"*, vindo, por sua vez, os artigos 3.º e 4.º do Código, respetivamente, explicitar os conceitos de "transmissão de bens" e de

"prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

**6.** Nos termos do disposto no n.º 1 do art. 4.º do CIVA, "São consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens".

**7.** No entanto, o Código do IVA prevê derrogações ao princípio geral, nomeadamente, a derrogação prevista na al. 29) no art. 9.º do CIVA, determinando que se encontra isenta de imposto *"a locação de bens imóveis"*.

**8.** Bem como a derrogação prevista na al. 30) da mesma norma, que determina a isenção do imposto *"nas operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis"*.

**9.** Embora aquelas disposições legais prevejam a isenção do IVA na locação e na transmissão de bens imóveis, os n.ºs 4 e 5 do art. 12.º do mesmo código, permitem que os sujeitos passivos que procedam à locação ou transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos ou frações autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução, podem, de acordo com o n.º 6 da mesma norma, renunciar a esta isenção, nos termos condições estabelecidos no regime de renúncia aprovado através do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, tendo sido, sobre esta matéria, divulgadas instruções administrativas através do Ofício-circulado n.º 30099 de 2007/02/09, desta Direção de Serviços.

**10.** De notar, que nos termos daquele regime a renúncia é efetuada caso a caso, através do pedido de certificado de renúncia nos termos estabelecidos, pelo que a comunicação efetuada na Declaração de Registo ou na Declaração de Alterações significa, apenas, que o sujeito passivo pretende efetuar tais renúncias à isenção.

**11.** O n.º 1 do art. 2.º do citado Decreto-lei n.º 21/2007, de 29/01, estabelece as seguintes condições objetivas para que a renúncia à isenção seja admitida nas operações relativas a bens imóveis:

- i) O imóvel se trate de um prédio urbano ou de uma fração autónoma deste, ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção;
- ii) O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respetiva inscrição, e não se destine a habitação;
- iii) O contrato tenha por objeto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a locação diga respeito à totalidade do bem imóvel;
- iv) O imóvel seja afeto a atividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições; e
- v) 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.

**12.** No entanto, nos termos do n.º 2 do mesmo art. 2.º, a renúncia só é permitida na primeira transmissão ou locação ocorrida:

- i) Após a construção;
- ii) Após o imóvel ter sido objeto de grandes obras de transformação ou renovação que tenham determinado uma alteração superior a 30% do valor

patrimonial tributável para efeitos de imposto municipal sobre imóveis; ou

iii) Na transmissão ou locação subsequentes a operações efetuadas com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 4 do art. 24.º do CIVA (não podendo ser precedida de locação isenta).

Significa isto que, sempre que haja alteração do locatário, por exemplo, e as condições acima referidas se verificarem, o locador pode efetuar nova renúncia à isenção.

**13.** Caso ocorram contratos realizados em simultâneo (v.g. aquisição seguida de uma locação), a inscrição do imóvel na matriz em nome do seu proprietário (ou o respetivo pedido de inscrição) só tem de verificar-se em relação ao sujeito passivo que realiza a transmissão do imóvel no primeiro dos contratos, sem prejuízo da renúncia só poder verificar-se quando estiver confirmada a titularidade de propriedade relativamente ao locador no segundo contrato (cfr. o n.º 3 do art. 2.º referido).

**14.** O art. 3.º do diploma em referência, ao estabelecer as condições subjetivas para a renúncia à isenção, obriga, desde logo, a que os intervenientes na transmissão ou locação, sejam ambos sujeitos passivos referidos na al. a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, e preencham as condições referidas no n.º 1 do art. 2.º do regime.

**15.** No entanto, prevê-se uma exceção no n.º 3 do mesmo art. 3.º, onde se determina que *"Não obstante o disposto na al. a) do n.º 1, podem renunciar à isenção, ainda que o conjunto das operações que confere direito à dedução não seja superior à percentagem aí prevista, os sujeitos passivos cuja atividade tenha por objeto, com caráter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação"*.

**16.** Com efeito, nas situações em que o conjunto das operações do sujeito passivo que conferem direito à dedução não é superior a 80% do total de volume de negócios é, ainda, permitida a renúncia à isenção na condição dos sujeitos passivos desenvolverem uma atividade que tenha por objeto, com caráter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação. Da norma não resulta qualquer exigência no que se refere à atividade principal dos sujeitos passivos, nomeadamente, que esta se consubstancie numa das atividades enumeradas na norma em referência, mas, tão somente, que as desenvolvam com habitualidade.

**17.** Conforme já esclarecido, supra, a renúncia efetua-se imóvel/fração autónoma a imóvel/fração autónoma.

**18.** De acordo com o n.º 1 do art. 9.º do Regime, a dedução do imposto relativo a cada imóvel (prédio urbano ou fração autónoma deste) efetua-se segundo o método de afetação real de todos os bens e serviços utilizados, de harmonia com o n.º 2 do art. 23.º do CIVA.

**19.** Para renunciar é necessário obter, previamente, o certificado de renúncia à isenção, para além de que tem que ter comprador ou locatário conhecido, o qual vai confirmar os dados constantes do certificado necessário.

**20.** A verificação das condições para renunciar à isenção é da responsabilidade do transmitente ou locador, tal como se encontra mencionado no respetivo certificado, em que declara reunir as condições

estabelecidas para o efeito (objetivas, subjetivas e formais previstas no regime de renúncia).

**21.** Do exposto resulta, que a renúncia à isenção só pode efetuar-se nas operações de locação de prédios urbanos ou frações autónomas, e na transmissão de prédios urbanos ou frações autónomas ou terrenos para construção, por sujeitos passivos que realizem tais operações a favor de outros sujeitos passivos que utilizem os imóveis, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução.

**22.** Uma vez que a exponente não tem locatário conhecido e sendo condição necessária para renunciar à isenção (optando pela tributação) a existência de locatário que utilize o imóvel, total ou predominantemente, em atividades tributadas e conferem direito à dedução, nos termos do n.º 4 do art. 12.º do CIVA, não o conhecendo, não existem as condições necessárias para efetuar tal renúncia.

**23.** Dado que o imóvel se destina a arrendamento pela exponente, atividade, esta, isenta nos termos da alínea 29) do art. 9.º do CIVA, que não confere direito à dedução, obsta, também, à possibilidade de haver renúncia à isenção na transmissão, nos termos do n.º 5 do art. 12.º do CIVA.

**24.** Note-se que a transmissão do imóvel para a exponente (com o objetivo de arrendamento) só pode ser realizada com renúncia à isenção se, em simultâneo o exponente optar por renunciar na locação, desde que reunidas as condições para tal e, para isso necessita de ter locatário conhecido.

**25.** Importa realçar que a renúncia à isenção, tanto na locação como na transmissão, é efetuada caso a caso e, para produzir efeitos, o transmitente ou locador têm que ter na sua posse o certificado de renúncia para a transmissão ou para a locação, conforme o caso, à data da escritura de transmissão ou do respetivo contrato de locação.

**26.** No caso específico de transmissão de imóvel com renúncia, cabe ao respetivo adquirente proceder à liquidação do imposto devido por essa operação, aplicando-se a regra de inversão do sujeito passivo, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 11.º do Decreto-lei, devendo contabilizar, separadamente, a aquisição do imóvel em que ocorreu a renúncia à isenção.

### **III – CONCLUSÃO**

**27.** Nos termos do disposto nas alíneas 29) e 30) do art. 9.º, e nos n.ºs 4, 5 e 6 do art. 12.º do Código do IVA, conjugado com o Decreto-lei n.º 21/2007, de 29/01, resulta que a opção pela renúncia à isenção é exercida pelo locador ou transmitente do direito de propriedade, operação a operação (transmissão ou locação) e imóvel a imóvel (ou fração a fração), desde que o destinatário seja sujeito passivo de IVA e utilize o imóvel na realização de atividades que conferem o direito à dedução, e se encontrem reunidos os restantes termos e condições preceituados no Decreto-lei n.º 21/2007, de 29/01.

**28.** Ou seja, os n.ºs 4 e 5 do art. 12.º fazem depender a opção da qualidade do locatário ou adquirente, só a admitindo nos casos em que estes, por se qualificarem como sujeitos passivos de IVA abrangidos pelo regime normal de tributação que afetem os imóveis à prossecução de atividades tributadas,

possam exercer, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA suportado.

**29.** Uma vez que o armazém a adquirir pela exponents é para afetar a uma atividade isenta (arrendamento) e dado que não tem locatário conhecido, implica que não há possibilidade do exercício da renúncia à isenção na transmissão do imóvel o que leva à impossibilidade de renúncia na sua locação posterior.