

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 12º; D L nº 21/2007, de 29/01.

Assunto: Renúncia à isenção – Operações Imobiliárias.

Processo: nº 1537, despacho do SDG do IVA, por delegação do Director Geral, em 2011-02-10.

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 exponente está enquadrada para efeitos de IVA, no regime de isenção do artº 9º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), pela actividade de Compra e Venda de Bens Imobiliários, a que corresponde o código CAE 068100.

2. Em 1999.02.25 adquiriu em Lisboa um prédio devoluto e danificado, que tinha como finalidade a sua remodelação e conseqüente venda por fracções.

3. Essa remodelação iniciou-se em 2007. No entanto, a meio dessa remodelação, os sócios optaram pelo arrendamento na sua totalidade com afectação do imóvel para Propriedade de Investimento.

4. Mais se refere que uma sociedade de advogados, enquadrada no regime normal de IVA, aceitou tomar de arrendamento o referido prédio, cuja licença de utilização está prevista para o mês de Janeiro de 2011, data a partir da qual essa sociedade irá ocupar a totalidade do edifício.

5. Na opinião da Advogada da exponente, o referido aluguer poderia estar sujeito a IVA, já que o futuro inquilino podia exercer o direito à dedução do imposto e a sociedade exponente podia, igualmente, deduzir o IVA suportado na construção do referido prédio, desde 2007.01.01, por afectação real após entrega da declaração de alterações para o efeito.

6. Por ter entendimento diferente, a exponente solicita um esclarecimento concreto, sobre a forma de proceder ao correcto enquadramento dessa operação.

I - APRECIÇÃO DO PEDIDO

7. A Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA, que reformulou e revogou a Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (Sexta Directiva), estabelece na alínea I) do nº 1 do seu artigo 135º, como regra, a isenção na locação de bens imóveis, que abrange quer o arrendamento quer a locação financeira.

8. Na ordem jurídica interna, os nºs 29 e 30 do artº 9º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) prevêm a isenção de imposto, respectivamente, na locação de bens imóveis e nas operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).

9. Por outro lado, aquela Directiva confere aos Estados membros, nas alíneas b), c) e d) do n.º 1 do art.º 137.º, a possibilidade de introduzirem uma opção pela tributação das operações imobiliárias isentas, permitindo a renúncia à isenção na transmissão e na locação de bens imóveis. O n.º 2 desse preceito determina que cabe aos Estados membros fixar as regras de exercício do direito de opção, podendo restringir o âmbito do referido direito.

10. Assim, os números 4 e 5 do art.º 12.º do CIVA possibilitam a renúncia às referidas isenções, respectivamente, no caso da locação de prédios urbanos ou fracções autónomas destes ou da transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção, mas, em todos os casos, apenas quando o locatário e o adquirente sejam sujeitos passivos e os últimos os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem o direito à dedução.

11. Mais refere o n.º 6 do art.º 12.º do CIVA, que os termos e as condições para a renúncia à isenção prevista nos n.ºs 4 e 5 são estabelecidos em legislação especial.

II - ENQUADRAMENTO GERAL DAS ALTERAÇÕES AO REGIME DA RENÚNCIA À ISENÇÃO / INSTRUÇÕES CONSTANTES DO OFÍCIO CIRCULADO N.º 30099, DE 2007.02.09

12. O Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, veio introduzir um conjunto de alterações na legislação do IVA em matéria de tributação das operações imobiliárias, incluindo a revisão do regime da renúncia à isenção do IVA na transmissão e locação de bens imóveis, tendo sido aprovado e publicado em anexo, o novo "*Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis*", em cumprimento do referido n.º 6 do art.º 12.º do CIVA.

13. Face às alterações introduzidas no regime até então em vigor, constantes do Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto, que foi objecto de revogação e sobre a aplicação do actual "Regime da Renúncia" foram transmitidos esclarecimentos através do Ofício Circulado n.º 30099, de 2007.02.09, desta Direcção de Serviços.

14. O novo "Regime de Renúncia", aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, que entrou em vigor no dia 30 de Janeiro de 2007, veio assim, restringir as situações em que é possível exercer a renúncia à isenção do IVA nas transmissões e locações de imóveis.

15. Para que possa ser efectuada a renúncia à isenção do IVA, há então que cumprir determinadas requisitos, quer no que respeita aos imóveis e à natureza e conteúdo dos contratos, quer no que respeita aos sujeitos passivos intervenientes, conforme esclarecido no referido Ofício Circulado.

II - CONDIÇÕES PARA A RENÚNCIA À ISENÇÃO NA LOCAÇÃO (ART.º 12.º DO CIVA) / MOMENTO EM QUE SE EFECTUA

16. Assim, o art.º 2.º do referido regime condiciona a renúncia à isenção prevista no n.º 29 (locação) e n.º 30 (transmissão de imóveis) do art.º 9.º do CIVA, à verificação das condições objectivas aí elencadas.

17. O nº 1 do artº 2º prevê que se mostrem satisfeitas as seguintes condições:

- a) O imóvel se trata de um prédio urbano ou de uma fracção autónoma deste ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção;
- b) O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respectiva inscrição e não se destine a habitação;
- c) O contrato tenha por objecto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a sua locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel;
- d) O imóvel seja afecto a actividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições;
- e) No caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a quinze avos do valor de aquisição ou construção do imóvel.

18. Refere o nº 2 desse artº 2º que "verificadas as condições previstas no número anterior, a renúncia só é permitida quando o imóvel se encontre numa das seguintes circunstâncias:

- 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;
- 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;
- c) Na transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efectuada com a renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no nº 2 do artigo 24º do Código do IVA relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel."

19. Por sua vez, o artº 3º do regime, ao estabelecer as condições subjectivas para a renúncia à isenção, nomeadamente as previstas no seu nº 1, prevê, no entanto, uma excepção no seu nº 3 ao referir o seguinte: Não obstante o disposto na alínea a) do nº 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 actividade tenha por objecto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou locação.

20. Quanto às condições formais, previstas no artº 4º do regime, os sujeitos passivos que pretendam renunciar à isenção devem dirigir à Direcção-Geral dos Impostos, por via electrónica, um pedido de emissão de certificado para efeitos de renúncia.

21. O momento em que se efectiva a renúncia à isenção, encontra-se definido no artº 5º do regime de renúncia, ou seja, esta só opera no momento em que for celebrado o contrato de compra e venda ou de locação, desde que o sujeito passivo esteja na posse de um certificado de renúncia válido e se continuem a verificar nesse momento as condições estabelecidas

para a renúncia à isenção. Isto significa que só a partir da data do contrato é que passa a liquidar IVA nas rendas ou se verifica a obrigação de liquidação de IVA pela transmissão (nº 3 do artº 6º do regime de renúncia) e que reúne condições para poder deduzir o IVA suportado (artº 8º do Regime de Renúncia e ponto B do capítulo VI do Ofício Circulado nº 30 099, de 2007-02-09).

22. Mais se refere que, conforme o nº 1 do artº 9º do regime, a dedução do imposto relativo a cada imóvel (prédio urbano ou fracção autónoma deste) efectua-se segundo o método da afectação real de todos os bens e serviços utilizados, de harmonia com o referido no nº 2 do artº 23º do CIVA.

III - OBRIGAÇÕES DECORRENTES DA OPÇÃO PELA TRIBUTAÇÃO

23. Os sujeitos passivos que renunciem à isenção prevista nos nºs 29 e 30 do artº 9º do Código do IVA e optem pela tributação ficam, por esse facto, sujeitos ao cumprimento das obrigações previstas no referido diploma, nomeadamente, de natureza contabilística, declarativa, de liquidação e de entrega do imposto.

24. Assim, os transmitentes ou locadores que se encontrem em condições de renunciar à isenção, devem apresentar uma declaração de alterações, prevista no nº 1 do artº 32º do CIVA, antes de solicitarem o primeiro certificado para efeitos de renúncia.

25. Também, nos termos do nº 3 do artº 11º do regime, para efeitos do cumprimento do artº 44º do CIVA, os sujeitos passivos devem registar separadamente os proveitos e custos relativos, respectivamente, aos imóveis a alienar ou a arrendar com sujeição a imposto.

IV - DIREITO À DEDUÇÃO

26. O direito à dedução nasce no momento da realização do contrato de locação ou transmissão e pode ser exercido, segundo as regras definidas nos artigos 19º a 25º do Código do IVA, sem prejuízo do prazo estabelecido no nº 2 do artº 98º do CIVA, isto é de 4 anos, designadamente, no que respeita ao transmitente ou locador, relativamente ao IVA suportado na aquisição ou construção de imóveis.

27. No entanto, no caso de transmitentes ou locadores cuja actividade consista, com carácter de habitualidade, na construção de imóveis para venda ou para locação, e desde que comprovadamente a construção do imóvel tenha excedido o prazo de 4 anos, para efeitos do nº 2 do artº 98º e no que respeita ao IVA suportado na construção de imóveis em que houver renúncia, o prazo anteriormente referido, é elevado para o dobro (8 anos).

28. Em ambas as situações, a dedução pode ser efectuada, não obstante os documentos que suportam o direito à dedução já terem sido objecto de registo contabilístico, não se lhes aplicando a restrição prevista no nº 6 do artº 78º.

V - CONCLUSÃO

29. Face ao que antecede e satisfazendo o solicitado pela exponente, de enquadramento para efeitos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado da operação de arrendamento de um prédio a uma sociedade de advogados (enquadrada no regime normal de IVA), conclui-se o seguinte:

- O referido arrendamento configura uma operação isenta de IVA, sem direito à dedução, por força do n.º 29 do art.º 9.º do CIVA.

- No entanto, da conjugação dos n.ºs 4 e 6 do art.º 12.º do CIVA, resulta que a exponente pode renunciar à isenção prevista nesse normativo e proceder à liquidação de imposto, caso estejam reunidas as demais condições previstas no "regime de renúncia" atrás enunciado e cumpridos os procedimentos aí estabelecidos. - Consequentemente, relativamente ao exercício do direito à dedução do imposto suportado na remodelação do referido imóvel, o mesmo pode ser efectuado, tal como vem previsto no mesmo regime (conforme pontos 26 a 28 da presente informação).

30. Contudo, não obstante parecer estarem reunidas as condições anteriormente citadas e que constam do quadro normativo vigente, a avaliação da possibilidade de se optar pela tributação em IVA na locação do imóvel, a ocorrer em 2011, à luz do regime de renúncia, terá necessariamente de ser aferida em função das circunstâncias objectivamente verificadas quanto ao imóvel e aos sujeitos passivos intervenientes (exponente e sociedade de advogados) no momento em que for solicitada a emissão do certificado para efeitos de renúncia e na data da celebração do contrato.