

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al. b) do n.º 1 do art. 2.º DL n.º 21/2007
- Assunto: Enquadramento – Comodato de um terreno e construção no mesmo de um imóvel – Incumprimento da condição exigida na al. b) do n.º 1 do art. 2.º do Regime de Renúncia à Isenção do IVA em Operações Imobiliárias, aprovado pelo DL n.º 21/2007
- Processo: n.º 1995, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-05-31.
- 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.

I FACTOS APRESENTADOS

1. Conforme consta do presente pedido de informação vinculativa, a Requerente vem expor os seguintes factos:

1.1 - Através de um contrato de comodato que celebrou, em 25.11.2005, obteve por empréstimo durante um prazo de 20 anos, um lote de terreno para construção, com a finalidade de aí construir um armazém;

1.2 - Igualmente foi autorizada a dar de arrendamento o imóvel, nos termos que entendesse convenientes, fazendo suas as respectivas rendas;

1.3 - No decurso do período de 2007 a 2009, efectuou a Requerente a construção do armazém, tendo procedido à sua inscrição matricial, em 03.01.2011, como prédio novo sob o artigo urbano n.º xxxx, em nome dos seus proprietários;

1.4 - Actualmente, considera a hipótese de celebrar um contrato de locação do imóvel, com um sujeito passivo que exerce a actividade de comércio por grosso de alimentos para animais, mediante o pagamento de uma renda de €4.500,00, com renúncia à isenção de IVA.

2. - Pretende a Requerente, em substância, parecer vinculativo de que o pedido de renúncia à isenção de IVA que vier a ser apresentado, não possa ser indeferido com base nos seguintes fundamentos:

i) Não cumprimento da condição exigida na al. b) do n.º 1 do art. 2.º do Regime de Renúncia à Isenção do IVA em Operações Imobiliárias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, pelo facto do locador não se encontrar inscrito na matriz como seu proprietário, na medida em que essa disposição não impõe que o apresentante do pedido de renúncia (locador) seja o seu proprietário, exigindo apenas que o imóvel esteja inscrito em nome do seu proprietário, o que no caso se verifica;

ii) Aplicação do disposto no n.º 4 do art. 2.º desse Regime, por não constituir um contrato de sublocação, uma vez que se trata da primeira locação do imóvel após a sua construção, prevista na alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo.

II PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO

4 - De acordo com o preceituado no n.º 2 do art. 68.º da LGT, apresentou a Requerente uma proposta de enquadramento tributário sobre tais questões, entendendo que não obstante o locador não ser o proprietário do imóvel, deve considerar-se cumprida a condição prevista na al. b) do n.º 1 do art. 2.º do Regime de Renúncia à Isenção do IVA em Operações Imobiliárias, uma vez que o imóvel está inscrito na matriz em nome do seu proprietário.

5 - Defende que, essa disposição legal não impõe como requisito para a admissibilidade da renúncia à isenção do IVA que o requerente do pedido de renúncia seja o proprietário do prédio, apenas exige que o imóvel esteja inscrito em nome do seu proprietário, o que no caso se verifica.

6 - Mais entende, que a locação de um imóvel efectuada por qualquer entidade que não seja proprietária do mesmo, mas que não tenha a qualidade de arrendatária em relação ao mesmo, não pode ser qualificada ou equiparada para quaisquer finalidades a uma sublocação, pelo que a limitação prevista no n.º 4 do art. 2.º desse Regime, de que *"não é permitida a renúncia na sublocação de bens imóveis, excepto quando estes sejam destinados a fins industriais"*, não se aplica ao caso concreto, por não se estar em presença de uma sublocação.

III ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA DAS QUESTÕES COLOCADAS

7. Pelo exercício da actividade de comércio por grosso de bens de consumo N.E. (CAE: 046494), encontra-se a Requerente enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal com periodicidade mensal.

8. De harmonia com o disposto no n.º 29 do art. 9.º do CIVA, estão isentas de IVA as operações de locação de bens imóveis.

9. Contudo, nos termos do n.º 4 do art. 12.º do referido Código, 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 a tal isenção, desde que se verifique o cumprimento das condições previstas no Regime da Renúncia à Isenção de IVA em Operações Imobiliárias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro.

10. De conformidade com disposto nesse Regime, a admissibilidade de renúncia à isenção num contrato de arrendamento de um imóvel, impõe a observância cumulativa das seguintes condições:

a) Condições Objectivas

- i) O contrato deve ter por objecto a locação e respeite à totalidade do imóvel, isto é, aplica-se às fracções autónomas, enquanto tal, e não a parcelas ou a partes do mesmo;
- ii) Constitua um prédio urbano ou fracção autónoma deste;
- iii) Esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário ou tenha sido solicitada a sua inscrição;
- iv) Seja afecto a actividades que confirmam direito à dedução do IVA;
- v) O valor anual da renda deve corresponder a pelo menos 1/25 do valor

de construção do imóvel;

vi) Se trate da primeira locação do imóvel após a sua construção quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir no todo ou em parte o IVA nela suportado, ou de uma locação subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção desde que esteja a decorrer o prazo de regularização do IVA suportado previsto no n.º 2 do art. 24.º do CIVA (20 anos).

b) Condições Subjectivas

i) O locador e o locatário devem ser sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, exercendo actividades que conferem direito a dedução, ou no caso de se tratar de sujeitos passivos mistos, o conjunto de actividades que conferem direito à dedução deve ser superior a 80% do volume de negócios;

ii) Não se encontrem abrangidos pelo Regime Especial de Pequenos Retalhistas previsto no art. 60.º do CIVA;

iii) Disponham de contabilidade organizada nos termos dos códigos do IRS e do IRC. 11. Acresce o n.º 4 do mesmo artigo, na redacção introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, que: *"Não é permitida a renúncia à isenção na sublocação de bens imóveis, excepto quando estes sejam destinados a fins industriais"*.

12. A sublocação encontra-se definida no art. 1060.º do Código Civil (CC), ocorrendo, *"quando o locador a celebre com base no direito de locatário que lhe advém de um precedente contrato locativo."*

13. De acordo com o artigo 1022.º do mesmo Código, um contrato locativo é um acordo pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante o pagamento de uma retribuição.

14. Reportando-nos ao caso sob análise, resulta do contrato designado por "comodato", celebrado, em 22.11.2005, entre a Requerente e os proprietários de um imóvel urbano (terreno para construção) inscrito na matriz sob o artigo xxxx, que entre as partes contratantes foi acordado o seu empréstimo gratuito por um período de 20 anos, com o objectivo de aí ser construído um armazém pela Requerente, suportando, esta, os respectivos custos. Mais acordaram, que a Requerente poderia "dar de arrendamento o imóvel, nos termos que entender convenientes, fazendo suas as respectivas rendas."

15. O contrato de comodato encontra-se definido no artigo 1129.º do CC, como *"um contrato gratuito, pelo qual uma das partes entrega à outra certa coisa, móvel ou imóvel, para que se sirva dela com a obrigação de a restituir"*.

16. De onde se infere, que o seu objecto consiste unicamente no gozo pessoal, temporário e a título gratuito do imóvel, mantendo o comodante o seu direito de propriedade. Note-se que o comodato apenas difere da locação no aspecto da sua gratuidade (rendas nulas).

17. Ora, considerando o acordado entre as partes no contrato sob análise, ou seja a construção de um armazém em terreno alheio pela Requerente, com o objectivo do seu arrendamento fazendo suas as rendas devidas, verifica-se que o mesmo não cumpre os requisitos estabelecidos no citado preceito

legal.

18. Ainda que se tratasse de um contrato de comodato tal como este se encontra definido no artigo 1129.º do CC, importa referir que os direitos do comodatário são substancialmente diferentes dos direitos do proprietário, pois, como acima se mencionou, o comodatário apenas adquire o direito pessoal de gozo sobre a coisa, enquanto que no direito de propriedade, regulado pelo artigo 1305.º do CC, o proprietário goza de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição das coisas que lhe pertencem.

19. Esta natureza absoluta dos direitos concedidos ao proprietário, sobrepõe-se a todos os titulares de qualquer direito pessoal de gozo sobre a coisa, (incluindo os do comodatário), podendo mesmo por transmissão proceder à sua caducidade (ver comentários ao artigo 1305.º efectuados por Abílio Neto e Herlânder Martins no Código Civil Anotado, 5.ª Edição, pág. 721).

20. Daí que, para efeitos de admissibilidade de renúncia à isenção na locação de um imóvel, prevista no n.º 4 do art. 12.º do CIVA, estabeleceu o legislador na alínea b) do n.º 1 do art. 2.º do Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Imobiliárias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29/1, a condição do imóvel objecto de locação estar inscrito na matriz em nome do proprietário, na qualidade de locador.

21. Assim, estando o prédio sobre o qual a Requerente pretende efectuar um contrato de locação, inscrito na matriz em nome dos proprietários do terreno que efectuaram o seu empréstimo para a sua construção, e não em seu nome, enquanto locador, não se verifica o cumprimento da condição exigida nessa disposição legal.

22. Relativamente à segunda questão de que tal contrato configura "a primeira locação do imóvel ocorrida após a sua construção", refere-se que, de acordo com o disposto no artigo 1060.º do CC, que regula o contrato de sublocação, este verifica-se "quando o locador o celebre com base no direito de locatário que lhe advém de um precedente contrato locativo".

23. Sendo, a locação do imóvel que a Requerente pretende realizar, efectuada com base num direito que lhe advém de um contrato não locativo, não constitui nos termos daquele preceito legal um contrato de sublocação, pelo que não lhe é aplicável a limitação prevista no n.º 4 do art. 2.º desse Regime, de que "não é permitida a renúncia na sublocação de bens imóveis, excepto quando estes sejam destinados a fins industriais".

IV CONCLUSÃO

24. Em face do acima exposto, refere-se que:

- a) Estando o imóvel, sobre o qual a Requerente pretende efectuar um contrato de locação, inscrito na matriz em nome dos proprietários do terreno que efectuaram o seu empréstimo para a sua construção, e não em seu nome, enquanto locador, não se verifica o cumprimento da condição exigida na al. b) do n.º 1 do art. 2.º do Regime de Renúncia à Isenção do IVA em Operações Imobiliárias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29/1, para efeitos de admissibilidade do pedido de renúncia à isenção, prevista no n.º 4 do art. 12.º do CIVA.

b) Tendo em conta que tal contrato não constitui uma sublocação, na medida em que é efectuado pela Requerente com base num direito que lhe advém de um contrato não locativo, configura a primeira locação do imóvel ocorrida após a sua construção, não lhe sendo, assim, aplicável a limitação prevista no n.º 4 do art. 2.º desse Regime.