

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 9.º; 12.º; DL 21/2007, de 29/01
- Assunto: Operações Imobiliárias – Renúncia à isenção – Construção de bens afectos aos Tangíveis.
- Processo: n.º 2163, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-06-28.
- 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 Exponente, vem solicitar informação vinculativa, relativamente ao enquadramento fiscal da situação exposta, nomeadamente, sobre "Se deverá ser acrescido IVA nas rendas a debitar ao arrendatário?" e "No caso da opção de compra ser exercida, após três anos, pelo futuro arrendatário deverá ser liquidado IVA na venda desse imóvel (que inclui alguns dos bens móveis)?", tendo em consideração:

1.1. "A exponente tem por objecto a Gestão de Imóveis Próprios, Construção e Exploração de Estabelecimentos de Hotelaria e Turismo e encontra-se enquadrada no regime normal do IVA.

1.2. Recentemente construiu um imóvel (hotel, restaurante e sala de congressos) para exploração onde deduziu o IVA.

1.3. Relativamente a esse imóvel, e a alguns dos bens móveis lá constantes, recebeu uma proposta para arrendamento, onde o arrendatário efectuará o pagamento de uma renda mensal, com a opção de compra do imóvel após três anos. Neste valor será deduzido o montante relativo às rendas efectivamente já recebidas.

1.4. O futuro arrendatário é um sujeito passivo de IVA."

2. No Código Civil a noção de locação encontra-se no artigo 1022.º - "*Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição*", designando-se por "*arrendamento quando versa sobre coisa imóvel*" (artigo 1023.º), constituindo obrigações do locador, "*entregar ao locatário a coisa locada*" e "*assegurar-lhe o gozo desta para os fins a que a coisa se destina*" (artigo 1031.º).

3. No âmbito do Código do IVA a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA, de harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 4.º.

4. No entanto, o princípio geral de tributação segundo o qual o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo de imposto prevê determinadas derrogações, entre as quais o n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta, independentemente da natureza jurídica do

negócio e do estatuto do locador, em resultado da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, que, pelo facto de se tratar de uma derrogação a um princípio geral, deve ser objecto de uma interpretação estrita.

5. A Administração Fiscal tem entendido que, o contrato de locação do imóvel, se enquadra no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA quando a característica predominante da operação económica consistir na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, tal entendimento segue no mesmo sentido que a Jurisprudência Comunitária, a qual tem considerado que toda e qualquer prestação que esteja para além deste âmbito não deverá beneficiar da isenção.

6. Deste entendimento, resultou que se encontram expressamente afastadas da isenção as operações previstas nas alíneas a) a e) do n.º 29 do artigo 9.º, correspondendo estas excepções a operações económicas que englobam não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outro tipo de características provenientes de outros contratos, que por esse facto, perdem a qualidade de mera colocação à disposição de fruição do imóvel ou parte do imóvel. Assim, só se encontra isenta de IVA a locação de bens imóveis para fins habitacionais ou para fins não habitacionais - comerciais, industriais ou agrícolas - quando for efectuada "paredes nuas".

7. Encontra-se por esse motivo afastada da isenção à locação de um espaço devidamente preparado para o exercício de uma actividade, que constitui uma das excepções à isenção na locação de bens imóveis prevista na alínea c) do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, que aqui se transcreve "*A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial*".

8. Perante os elementos constantes da exposição, nomeadamente, o facto de que "construiu um imóvel (hotel, restaurante e sala de congressos) para exploração", manifestando dessa forma a finalidade intrínseca do imóvel, ou seja, a sua exploração através do exercício da actividade hoteleira, ao ceder o imóvel e "alguns dos bens móveis lá constantes" a "um sujeito passivo de IVA", está a efectuar uma "transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial" e como tal enquadrada na excepção da alínea c) do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, não se encontrando, portanto, abrangida pelo princípio geral de isenção na locação de bens imóveis.

9. Estamos, assim, perante uma cessão de exploração, considerada como prestação de serviços sujeita a IVA, de harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugado com o n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, encontrando-se as "rendas a debitar ao arrendatário" (cessionário) sujeitas a liquidação de IVA à taxa definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º, do referido Código, em vigor na data em que ocorrer a operação.

10. Quanto ao "caso da opção de compra ser exercida, após três anos", não haverá liquidação de IVA, se reunidas as condições previstas no n.º 4 do artigo 3.º do CIVA que exclui do conceito de transmissão e, conseqüentemente, do âmbito de incidência do imposto, "as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, quando em qualquer dos casos, o adquirente

seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º.

11. Este normativo será aplicável quando se verificarem "cumulativamente" os seguintes condicionalismos:

i) Ocorra uma transmissão definitiva, a título oneroso ou gratuito, do estabelecimento comercial ou industrial ou da totalidade de um património (uma unidade económica complexa - universalidade de facto ou de direito - englobando a cedência dos elementos corpóreos e incorpóreos que a constituem) ou parte de um património, que pelas características que reúne, tenha aptidão para o exercício de um ramo autónomo e independente;

ii) Que o adquirente seja ou venha a ser pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

12. Verificadas as condições, no caso presente, ou seja, tratando-se de uma transmissão definitiva e sendo o adquirente um sujeito passivo de IVA que adquire o imóvel (hotel) para dar continuidade ao exercício de uma actividade tributada, tal operação encontra enquadramento na norma de delimitação negativa de incidência do imposto, prevista no n.º 4 do artigo 3.º do CIVA.

13. Esta norma de delimitação negativa de incidência do imposto, não se aplica se estivermos perante a mera transmissão do imóvel, operação que se encontra abrangida pela isenção prevista no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA que determina que estão isentas de imposto as *"operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis"*.

14. No caso da operação de "opção de compra" configurar apenas a transmissão do imóvel - com enquadramento na isenção prevista no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA - deverá a Exponente, pelo facto de ter exercido o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços na sua construção, proceder às regularizações previstas no n.º 5 do artigo 24.º do CIVA.

15. No entanto, o artigo 12.º do CIVA prevê no seu n.º 4 que se *"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"*, nos termos e nas condições estabelecidas no "Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis" (doravante referido como Regime de Renúncia), aprovado pelo artigo 3.º do Decreto-Lei 21/2007, de 29 de Janeiro, que entrou em vigor no dia 30 de Janeiro de 2007, tendo sido elaborado, para esclarecimento de eventuais dúvidas da aplicação do referido Regime de Isenção, o Ofício-Circulado n.º 30099 de 2007/02/09.

16. Assim, caso reúna as condições prevista no referido regime e exerça a opção pela renúncia à isenção, nos termos do artigo 12.º do CIVA, a transmissão do imóvel, encontra-se sujeita à liquidação de IVA, à taxa prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA e por esse facto, a Exponente, não terá que proceder a qualquer regularização do imposto deduzido, na sua construção.

